

UiO • **Det juridiske fakultet**

Leietakertilpasninger

Skattemessig behandling av leietakertilpasninger av næringseiendom

Kandidatnummer: 538

Leveringsfrist: 25.11.2013

Antall ord: 17 003



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	Oppgavens tema	1
1.2	Oppgavens relevans og aktualitet	1
1.3	Avgrensing av oppgaven	2
1.4	Oppgavens oppbygging	3
2	KORT OM DEN PRIVATRETTLIGE REGULERINGEN.....	4
2.1	Avtalefrihet	4
2.2	Husleielovens krav til samtykke.....	5
2.3	Husleielovens regulering av leietakers krav på vederlag for forbedringer.....	6
2.3.1	Leietaker kan i utgangspunktet kreve vederlag.....	6
2.3.2	Nærmere om hvem som er berettiget og forpliktet	7
2.3.3	Det må foreligge en forbedring	8
2.3.4	Forbedringen må være vesentlig	9
2.4	Meglerstandardene.....	9
3	SKATTERETTLIGE UTGANGSPUNKTER.....	11
3.1	Relevante bestemmelser for oppgavens tema.....	11
3.2	Generelt om eierbegrepet.....	11
3.3	Kort om inntektsskatt.....	13
3.3.1	Plikt til å betale skatt, rett til å kreve fradrag	13
3.3.2	Fordel vunnet ved virksomhet skal regnes som skattemessig inntekt.....	13
3.3.3	Fradragsrett	15
3.3.3.1	Direkte fradrag og saldoavskrivninger	15
3.3.3.2	Grensen mellom påkostning og vedlikehold	16
3.3.3.3	Saldoavskrivninger av driftsmidler.....	17
3.3.4	Innvinning og tidfesting	19

3.4	Kort om formuesskatt	20
4	UTLEIER PÅKOSTER	21
4.1	Utgangspunkter.....	21
4.2	Hvem skal anses som eier.....	22
4.3	Skattemessig behandling av utleier	23
4.3.1	Inntektsbeskatning.....	23
4.3.2	Formuesbeskatning	23
4.4	Skattemessig behandling av leietaker.....	24
4.4.1	Inntektsbeskatning.....	24
4.4.2	Formuesbeskatning	25
4.5	Oppsummering av de skattemessige konsekvensene i tilfellene der utleier påkoster leietakertilpasningen	25
5	LEIETAKER PÅKOSTER OG DET SKAL FORETAS FJERNING.....	25
5.1	Utgangspunkter.....	25
5.2	Hvem skal anses som eier.....	26
5.2.1	Under leieperioden	26
5.2.2	Etter leieperiodens utløp	28
5.3	Skattemessig behandling av utleier	28
5.3.1	Inntektsbeskatning.....	28
5.3.2	Formuesbeskatning	29
5.4	Skattemessig behandling av leietaker.....	30
5.4.1	Inntektsbeskatning.....	30
5.4.2	Formuesbeskatning	31
5.5	Oppsummering av den skattemessige behandlingen av tilfellene der leietaker påkoster og det skal foretas fjerning.....	32
6	LEIETAKER PÅKOSTER OG DET SKAL FORETAS ETTEROPPGJØR...	33
6.1	Utgangspunkter.....	33
6.2	Hvem skal anses som eier.....	34

6.2.1	Under leieperioden	34
6.2.2	Etter leieperioden	37
6.3	Skattemessig behandling av utleier	37
6.3.1	Inntektsbeskatning.....	37
6.3.2	Formuesbeskatning	38
6.4	Skattemessig behandling av leietaker.....	39
6.4.1	Inntektsbeskatning.....	39
6.4.2	Formuesbeskatning	40
6.5	Oppsummering av de skattemessige konsekvensene i tilfellene der leietaker påkoster og det skal foretas etteroppgjør	41
7	LEIETAKER PÅKOSTER OG DET SKAL IKKE FORETAS ETTEROPPGJØR ELLER FJERNING.....	41
7.1	Utgangspunkter.....	41
7.2	Hvem skal anses som eier.....	42
7.3	Skattemessig behandling av utleier	45
7.3.1	Inntektsbeskatning.....	45
7.3.1.1	Utleier blir inntektsskattepliktig for mottatt skattemessig fordel	45
7.3.1.2	Tidfesting av fordel.....	46
7.3.1.3	Beregning av fordel	47
7.3.1.4	Utleiers rett til å avskrive.....	51
7.3.2	Formuesbeskatning	52
7.4	Skattemessig behandling av leietaker.....	53
7.4.1	Inntektsbeskatning.....	53
7.4.2	Formuesbeskatning	55
7.5	Alternativ skattemessig behandling åpnet for i ligningspraksis	55
7.5.1	Leietakers påkostning anses som en del av leien	55
7.5.2	Tidfesting for utleier over den resterende leieperioden	57
7.5.3	Om påkostningen skal anses som en del av leien også i forbindelse med verdsettelsen av næringseiendom for formuesskatteformål	60

7.6	Oppsummering av de skattemessige konsekvensene i tilfellene der leietaker har påkostet og det ikke skal foretas etteroppgjør eller fjerning	62
8	OPPSUMMERING	63
9	LITTERATURLISTE.....	65
9.1	Bøker	65
9.2	Artikler.....	65
9.2.1	Publiserte artikler	65
9.2.2	Tidsskriftartikler.....	65
9.3	Annen litteratur	66
10	LOV- OG FORARBEIDSREGISTER	66
10.1	Lover.....	66
10.2	Forskrifter	67
10.3	Forarbeider.....	67
11	DOMSREGISTER.....	67
11.1	Høyesterettsdommer	67
11.2	Lagmannsrettsdommer	67
11.3	Uttalelser.....	67

1 Innledning

1.1 Oppgavens tema

I denne oppgaven skal jeg ta for meg den skattemessige behandlingen av leietakertilpasninger av næringseiendom.

Med leietakertilpasninger menes i denne oppgaven oppgraderinger eller endringer som er gjort spesielt med tanke på en konkret leietaker og hva denne skal bruke leieobjektet til. Arbeidet kan enten ha blitt utført av leietaker selv, eller av utleier etter initiativ fra leietaker. Tilpasningene kan være blitt gjort enten i forkant av eller i løpet av leieperioden. Det må være tilpasninger av selve bygget eller større og mer omfattende endringer i inventar og utstyr. Noen leietakertilpasninger kan være av praktisk karakter, som for eksempel rominndeling, belysning eller ventilasjonsanlegg. Andre tilpasninger kan være av mer estetisk karakter som for eksempel spesialbygde resepsjonsdisker eller fargevalg på vegger og interiør som skal speile leietakers logo og profil.¹

1.2 Oppgavens relevans og aktualitet

Leietakertilpasninger og skatt er ansett som et ganske nytt problemområde, og det foreligger få rettskilder som behandler de aktuelle problemstillingene. Bortsett fra de generelle bestemmelsene i husleieloven og skatteloven, er temaet ikke regulert særskilt av lovgiver. Det er også lite skatterettslig litteratur på området, i hvert fall med tanke på en samlet fremstilling av mulige inntekts- og formuesskatterettslige problemstillinger. Med unntak av et par dommer, blir en derfor i stor grad henvist til en tolkning av de alminnelige skattereglene og ligningsmyndighetenes praksis på området.

¹ Rønning (2011) s. 9

Siden problemstillinger tilknyttet leietakertilpasninger og skatt kan få store økonomiske konsekvenser både for leietaker og utleier, vil det være interessant å se på hva ligningsmyndighetene legger vekt på, og hvordan de begrunner hva som vektlegges i saker som omhandler slike tilpasninger. Dette gjelder kanskje særlig i de tilfellene der den som betaler for en leietakertilpasning ikke blir ansett som skattemessig eier, og slik at ligningsmyndighetenes løsning derfor kan sies å ligge litt på siden av det som kan fremstå som det prinsipielt riktige.

Det har også i media de siste årene blitt stadig større fokus på problemstillinger knyttet til hvem som skal skattlegges og selve verdivurderingen av leietakertilpasninger. Begreper som har blitt brukt om temaet er «kostnadsfelle»², «skattemessige fallgruber»³, og «udetonerte skattebomber»⁴. I mars i år kom også en ny dom⁵ på området, som gjør at skattlegging av leietakertilpasninger fremstår som ekstra aktuelt.

1.3 Avgrensning av oppgaven

I denne oppgaven vil jeg kun belyse problemstillinger knyttet til næringseiendom. Leietakertilpasninger av boligeiendom og kombinert bolig/næringsbygg vil jeg derfor ikke gå inn på. I de situasjonene der det vil ha betydning hvorvidt næringseiendommen er helt eller delvis utleid, tar jeg utgangspunkt i at hele bygget er leid ut.

Jeg vil også foreta en avgrensning fra leietakertilpasninger som må anses som påkostning mot tilpasninger som anses som vedlikehold. Jeg vil i denne oppgaven kun ta for meg de skattemessige konsekvensene ved de leietakertilpasningene som anses som påkostninger. Se nærmere om grensen mellom vedlikehold og påkostning i punkt 3.3.3.2.

² Saltnes (2011)

³ Myklebust (2013)

⁴ Brun (2013)

⁵ Utv. 2013 s. 742

Videre vil jeg i denne oppgaven kun konsentrere meg om de typetilfellene som fremstår som mest praktiske, og som gir ulike løsninger hva gjelder den skattemessige behandlingen.

1.4 Oppgavens oppbygging

Jeg vil i punkt 2 starte med å fremstille de viktigste privatrettslige reglene om emnet, hovedsakelig bestemmelser fra husleieloven.⁶ Jeg vil ikke gå i detalj på disse, da det vil falle utenfor oppgavens tema.

I punkt 3 i oppgaven gjøres det rede for de generelle skatterettslige reguleringene som har betydning for emnet. Dette er gjort kort, og de sentrale momentene vil utdypes i punktene 4, 5, 6 og 7. Disse fire punktene vil utgjøre oppgavens hoveddel, og det er her jeg vil ta for meg den konkrete skattemessige behandlingen av de sentrale typetilfellene av leietakertilpasninger.

Drøftelsen jeg har lagt opp til tar først opp de tilfellene der utleier har betalt for tilpasningen i punkt 4, før jeg går over til tilfellene der leietaker har betalt for tilpasningen i punktene 5, 6 og 7. I punkt 5 vil situasjonen være at leietakertilpasningen skal fjernes ved leieperiodens utløp. I punkt 6 skal det foretas et etteroppgjør mellom utleier og leietaker ved leieperiodens utløp. I punkt 7 skal det ikke foretas hverken etteroppgjør eller fjerning.

For alle de fire typetilfellene i punktene 4, 5, 6 og 7 vil jeg så ta for meg både utleier og leietakers stilling knyttet til inntektsskatt og formuesskatt.

I punkt 8 vil jeg kort oppsummere den gjeldende rettstilstanden.

⁶ Lov om husleieavtaler (husleieloven) av 26. mars 1999 nr. 17

2 Kort om den privatrettslige reguleringen

2.1 Avtalefrihet

Hovedregelen i norsk rett er at det er avtalefrihet. Dette er et ulovfestet prinsipp som er nedfelt i NL 5-1-2.⁷ Dersom unntak skal gjøres fra denne hovedregelen må særlig hjemmel foreligge.

Når det gjelder reguleringen av de privatrettslige sidene ved leietakertilpasninger er det, som nevnt innledningsvis, først og fremst husleieloven (husll.)⁸ som behandler dette.

I husll. § 1-2 (1) er det bestemt at en avtale ikke kan gjøres mindre gunstig for leietaker enn det som følger av loven. Altså vil full avtalefrihet i utgangspunktet ikke foreligge i husleieforhold. I andre ledd er det derimot gjort et unntak. Bortsett fra enkelte paragrafer listet opp, bestemmes det at loven kan «fravikes ved avtale» hva gjelder leie av «lokale». I § 1-1 (5) er «lokale» definert til å være «annet husrom enn bolig». Næringseiendom, som jeg har fokus på i denne oppgaven, vil altså anses som et «lokale» i lovmessig forstand.

De mest aktuelle bestemmelsene for leietakertilpasninger vil være § 5-4 (2) om samtykkekrav ved forandringer på eiendommen og § 10-5 om vederlag for forbedringer. Disse omfattes ikke av unntakene i § 1-2 (2), og kan derfor fravikes gjennom avtale. Dette belyses nærmere i punktene 2.2 og 2.3.

Det er altså slik at selv om husleieloven som utgangspunkt ikke kan fravikes til ugunst for leietaker, gjelder ikke dette leietakers eventuelle adgang til å endre på eiendommen eller retten til å motta vederlag for forbedringer. Det er altså full avtalefrihet, med mindre

⁷ Christian Femtis Norske Love av 15. april 1687

⁸ Lov om husleieavtaler (husleieloven) av 26. mars 1999 nr. 17

avtalelovens⁹ § 36 mv. skulle komme til anvendelse. Som eksempel på avvikende avtaleregulering, vises til de såkalte Meglerstandardene i punkt 2.4.

2.2 Husleielovens krav til samtykke

I husll. § 5-4 (2) fremkommer det at en leietaker ikke uten utleiers samtykke kan «foreta forandringer i husrommet eller på eiendommen for øvrig». Lovens utgangspunkt er altså at en leieavtale kun gir leietaker rett til å disponere eiendommen, ikke til å forandre den.

Etter forarbeidene¹⁰ kan utleier selv velge om samtykke skal gis, og beslutningen trenger ikke begrunnes. Begrepet «forandringer» favner i utgangspunktet vidt, men noen tiltak vil regnes som «så små og vanlige at det ikke er naturlig å si at de medfører forandringer»¹¹. Et eksempel på en slik endring som ikke vil regnes som en «forandring», er å spikre i veggen for å henge opp et bilde.¹²

Selv om det er et krav til samtykke, er det likevel stor avtalefrihet slik at det på forhånd kan avtales hva slags forandringer som kan bli gjort, og eventuelt på hvilken måte de skal utføres. Det kan også avtales at leietaker i utgangspunktet skal ha rett til å foreta forandringer, men med unntak for enkelte angitte tiltak.

Det er ikke oppstilt formkrav til samtykket fra utleier, men i en bevisvurdering ved en eventuell senere tvist, vil en skriftlig godkjenning være det enkleste å forholde seg til.

⁹ Lov om avslutning av avtaler, om fullmakt og om ugyldige viljeserklæringer (avtaleloven) av 31. mai 1918 nr. 4

¹⁰ Ot.prp.nr.82 (1997-1998) s.182

¹¹ Parelius (2010) s. 147

¹² Parelius (2010) s. 147

En leietaker kan altså, med unntak for små og ubetydelige forandringer, som hovedregel ikke endre det leide lokalet. Dersom endringer likevel skal gjennomføres, må samtykke fra utleier foreligge.

2.3 Husleielovens regulering av leietakers krav på vederlag for forbedringer

2.3.1 Leietaker kan i utgangspunktet kreve vederlag

Dersom en leietaker, med utleiers samtykke, har gjort «vesentlige forbedringer i husrommet», kan leietaker «kreve vederlag for den fordel utleieren oppnår som følge av forbedringene, med mindre annet ble avtalt da samtykke ble gitt». Dette følger av husll. § 10-5. I det følgende vil jeg belyse nærmere hvilke kriterier som må være oppfylt for at leietaker skal kunne kreve et slikt vederlag.

I følge forarbeidene¹³ skal retten til vederlag gjelde uavhengig av hva som er grunnen til leieforholdets opphør og hvilken part som initierer avslutningen. Videre er det bare leietaker som kan fremme krav om vederlag og bare overfor utleier.¹⁴ Hvem som er berettiget og forpliktet belyses nærmere i punkt 2.3.2.

Endringer som ikke anses som «vesentlige forbedringer» vil altså, som utgangspunkt etter denne bestemmelsen, tilfalle utleier vederlagsfritt. Kriteriene for at en endring skal anses som en forbedring tar jeg opp i punkt 2.3.3. Vesentlighetskravet gjøres rede for i punkt 2.3.4.

Siden det er avtalefrihet på området¹⁵ vil utleier ofte prøve å på forhånd avtale seg bort fra et eventuelt senere vederlagskrav. I leiekontrakten tas det også ofte inn klausuler om at

¹³ Ot.prp.nr.82 (1997-1998) s. 208

¹⁴ NOU 1993:4 s. 178

¹⁵ Jfr. punkt 2.1

innretninger leietaker ikke fjerner ved leieforholdets opphør, skal tilfalle utleier vederlagsfritt.¹⁶ Se eksempler på dette i punkt 2.4. I disse tilfellene er det en tolkning av den aktuelle leiekontrakten som må legges til grunn for å fastlegge hvorvidt leietaker har krav på vederlag. Utleier kan også i noen tilfeller avtale en særskilt rett til å fjerne innretninger for leietakers regning.¹⁷ Noe vederlag til leietaker vil da ikke bli aktuelt.

Siden det i utgangspunktet er avtalefrihet på området, må altså leiekontrakten legges til grunn dersom denne regulerer spørsmålet. Hvis den ikke gjør det, er hovedregelen at leietaker har krav på vederlag for «vesentlige forbedringer» utført i lokalet.

2.3.2 Nærmere om hvem som er berettiget og forpliktet

Utgangspunktet i husll. § 10-5 er altså at det kun er «leieren» som kan kreve vederlag for fordel utleier oppnår, og dette kravet kan kun fremmes overfor «utleier». Det blir derfor viktig å fastslå hvem som må anses som leietaker og hvem som må anses som utleier.

Som leietaker menes etter forarbeidene «den som er leier på opphørstidspunktet, men det kreves ikke at denne har foretatt forbedringene selv».¹⁸ Det fremgår nemlig videre at dersom leieretten er overført til andre etter at forbedringen er gjennomført, «må en som utgangspunkt legge til grunn at vederlagskravet går over på den nye leieren».¹⁹ Altså vil vederlagskravet for forbedringene kunne gå over på neste leietaker, dersom ikke noe annet fremgår i overføringsavtalen for leieretten.

Utleier er i forarbeidene definert som «den som var utleier på det tidspunkt da samtykke ble gitt».²⁰ Dette vil i de fleste tilfeller være samme utleier som ved tidspunktet for

¹⁶ Magistad (2008) s. 482

¹⁷ Magistad (2008) s. 482

¹⁸ NOU 1993:4 s. 178

¹⁹ NOU 1993:4 s. 178

²⁰ NOU 1993:4 s. 178

leieforholdets avslutning, men det vil kunne ha selvstendig relevans der eierforholdet for utleieobjektet er endret, særlig ved et salg i løpet av leieperioden.

Normalt vil det altså ikke skape problemer å fastlegge hvem som skal regnes som «leieren» og «utleier» etter loven. «Leieren» er den som leier og «utleier» er den som leier ut. Det er i tilfellene der den som leier eller den som leier ut endres i løpet av leieperioden at det må foretas en nærmere vurdering, og utgangspunktet vil da være at det er leietaker og utleier ved leieperiodens opphørstidspunkt som er henholdsvis berettiget og forpliktet.

2.3.3 Det må foreligge en forbedring

Et krav i husll. § 10-5 er at leietaker har utført en «forbedring». Forbedringer er i forarbeidene definert som «fysiske tiltak som setter husrommet i bedre stand enn det var ved overtakelsen».²¹ Dette gjør at rene endringer uten at det oppnås noen forbedring, ikke gir rett til vederlag. Selv om grensene ikke er sammenfallende, vil en del av de momentene som gjør seg gjeldende i vurderingen av forholdet mellom påkostning og vedlikehold i skattereglene, også kunne være aktuelle å vurdere med tanke på om en «forbedring» etter husleieloven foreligger. Se derfor nærmere om grensen mellom skattemessig påkostning og vedlikehold i punkt 3.3.3.2.

En forbedring kan enten være at utleieobjektet blir utstyrt med noe nytt det ikke hadde fra før, eller det kan være oppgraderinger av de eksisterende tiltak. Som eksempel på det første nevner forarbeidene «VVS-utstyr som servanter, badekar og dusjkabinett».²² Som eksempler på det andre nevnes blant annet nytt elektrisk anlegg, ny kjøkkeninnredning eller nye og bedre gulv.²³ Det må nok være en objektiv vurdering som skal legges til grunn, slik at leietakers subjektive mening om hva som er en forbedring ikke er avgjørende.

²¹ NOU 1993:4 s. 178

²² NOU 1993:4 s. 178

²³ NOU 1993:4 s. 178

For at en «forbedring» skal foreligge må lokalet altså ha blitt oppgradert på en eller annen måte.

2.3.4 Forbedringen må være vesentlig

I tillegg til at leietakers endring må anses som en «forbedring» må den videre sies å være vesentlig for at krav på vederlag etter § 10-5 skal kunne bli aktuelt.

I følge forarbeidene er meningen med kravet å utelukke vederlagskrav fra leietakere, der dennes innsats har vært «mer eller mindre ubetydelig».²⁴ Det kan også anses som en bevisbyrdebestemmelse, slik at leietaker må kunne vise til «noenlunde klart konstaterbare forbedringer»²⁵ for at det skal regnes som en «forbedring» i husleielovens forstand.

Etter dette kan det synes som at dersom kravet til «forbedring» først anses oppfylt, så skal det ikke så mye til før vesentlighetskravet også tilfredsstilles.

2.4 Meglerstandardene

Meglerstandardene er forslag til kontrakter ved blant annet utleie av næringseiendom. De er utarbeidet av Norges eiendomsmeglerforbund/Forum for Næringsmeglere i samarbeid med Huseiernes Landsforbund og Norsk Eiendom (tidligere Foreningen Næringseiendom). De har ingen formell rang som rettskilde, men gir eksempler på bransjepraksis på området.

For utleie til næringsforhold er det utarbeidet fire standardavtaler. En for bygg som er brukt/utleid som det er, en for nytt/rehabiliterert bygg, og to tilsvarende kontrakter for lokale.

²⁴ NOU 1993:4 s. 178

²⁵ NOU 1993:4 s. 178

Kontraktene for bygg gjelder der hele bygget leies ut, mens kontraktene for lokale er ment å brukes der det kun er en del av bygget som er utleid.

Det er et eget punkt i kontrakten(e) som omhandler leietakers endring av leieobjektet.²⁶ Dette er likt i alle de fire avtaleforslagene. Det fremgår at leietaker ikke kan foreta «innredning, ominnredning eller annen forandring i eller av leieobjektet uten utleiers skriftlige forhåndssamtykke», og at samtykke ikke kan nektes «uten saklig grunn». Dette gir en skjerping av kravet til begrunnelse i forhold til husleielovens bestemmelser.

Videre i kontraktsforslagets punkt 15, bemerkes det at dersom samtykke gis, så skal utleier etter krav fra leietaker, samtidig ta skriftlig stilling til «om leietaker ved fraflytting helt eller delvis må omgjøre endringsarbeidene». Der noe annet ikke er blitt avtalt skal endringsarbeidene tilfalle utleier etter endt leieperiode, «med mindre utleier forlanger at leieobjektet settes tilbake i sin opprinnelige stand». Dette må tolkes slik at endringene skal tilfalle utleier vederlagsfritt.

Utleiers situasjon vil dermed være at dersom endringene er av negativ karakter, kan lokalet kreves tilbakestillt til slik det var ved leieforholdets begynnelse, mens endringer av positiv karakter kan overtas vederlagsfritt.

Meglerstandardene styrker således i utgangspunktet leietakers stilling ved at kravet til samtykkenektelse skjerpes, men når først en tilpasning er gjort, kan standardene sies å være utleiervennlige ved at utleier får valget mellom å overta tilpasningen vederlagsfritt eller at lokalet tilbakestilles til slik det var ved leieforholdets begynnelse.

²⁶ Meglerstandardens punkt 15

3 Skatterettslige utgangspunkter

3.1 Relevante bestemmelser for oppgavens tema

For denne oppgavens tema vil en helt grunnleggende problemstilling være om det er leietaker eller utleier som skal anses som eier av leietakertilpasningen, herunder også om eierskapet endres ved utløpet av leieperioden. Dette vil ha betydning både for hvem som kan skattlegges og for hvem som kan avskrive. En kort redegjørelse for det skattemessige eierbegrepet følger derfor i punkt 3.2.

I punkt 3.3 vil jeg gjøre rede for de generelle reglene om inntektsbeskatning, herunder bestemmelsene om fradrag og avskrivninger i punkt 3.3.3, som har betydning i forhold til leietakertilpasninger.

I punkt 3.4 redegjør jeg kort for momenter som vil ha relevans ved ileggelse av eventuell formuesskatt.

3.2 Generelt om eierbegrepet

Det finnes ikke noe klart definert skatterettslig eierbegrep i norsk rett. Utgangspunktet tas derfor i det privatrettslige eierbegrepet²⁷, selv om Høyesterett i flere dommer i skattesaker har gitt inntrykk av «å stille seg ganske fritt»²⁸ til disse privatrettslige synspunktene.

Et viktig moment er hvem som har den juridiske råderetten over gjenstanden. Hvis du lovlig kan selge eller pantsette objektet vil dette tale sterkt for at det også er du som er «eier». Andre viktige momenter vil kunne være hvem som står oppført som eier i eventuelle registre, hvem som står oppført som kjøper i tidligere kjøpskontrakter, og hvem

²⁷ Jfr. blant annet Lignings-ABC 2013, Eierbegrepet, 2

²⁸ Jfr. Zimmer (2006) s. 380 som viser til bla. Rt. 2002 s. 948

som står oppført som utleier i leiekontrakter, dersom eiendommen har vært leid ut tidligere. Den juridiske råderetten vil ofte samsvare med det rent formelle eierbegrepet. Dette trenger likevel ikke bli avgjørende.

Et annet vel så viktig moment i vurderingen av eierskap er den faktiske råderetten. Bruken av gjenstanden gjennom leieperioden vil være det mest sentrale. Hvem som ser på seg selv som eier og eventuelt hvem andre ser på som eier, vil også kunne få betydning. Dersom objektet gir en avkastning, vil hvem som mottar denne også si noe om den faktiske råderetten.

En tolkning av det skattemessige eierbegrepet er tatt inn i Lignings-ABC. De nærmere betraktningene om hvem som skal anses som eier i tilfellene med leietakertilpasninger vil jeg gjøre nærmere rede for under behandlingen av de enkelte typetilfellene i punktene 4, 5, 6 og 7. I det følgende vil jeg likevel gjengi noen generelle momenter fra eiervurderingen i leasingtilfellene.

Utgangspunktet er at det skal legges vekt på «partenes rettigheter, plikter og risiko etter avtalen i forhold til (...) markedsverdi ved utløpet av denne perioden og avtalens innhold for øvrig».²⁹ Det er videre antatt at dersom leaseren har risikoen for gjenstandens verdi ved utløpet av leasingperioden skal han anses som eier av den leasede gjenstanden gjennom hele leasingperioden.³⁰ Direkte overført på leietakertilpasninger ville dette tilsvart at dersom den parten som ikke har betalt for tilpasningen skal ha risikoen for dennes verdi ved utløpet av leieperioden, skal denne parten anses som eier av tilpasningen gjennom hele leieperioden.

Det er altså ikke gitt at den som har betalt for tilpasningen skal anses som eier. Eierskapet må fastlegges etter en helhetsvurdering i det konkrete tilfellet.

²⁹ Lignings-ABC, Leasing, 2.1

³⁰ Lignings- ABC (2013), Leasing, 2.7

Oppsummert, vil viktige momenter i en skattemessig eierskapsvurdering være juridisk og faktisk råderett, i tillegg til hvem som kan sies å ha den økonomiske interessen i leietakertilpasningen ved utløpet av leieperioden.

3.3 Kort om inntektsskatt

3.3.1 Plikt til å betale skatt, rett til å kreve fradrag

Ved leietakertilpasninger reises det særskilte spørsmål om beskatning og fradragsrett for den fordel tilpasningen representerer. Jeg vil derfor i det følgende gjøre rede for de grunnleggende kriteriene for inntektsbeskatning.

Hovedbestemmelsen om inntektsbeskatning, herunder fordelsbegrepet, gjøres det nærmere rede for i punkt 3.3.2. I punkt 3.3.3 følger en oversikt over lovens bestemmelser om fradragsrett, herunder forskjellen på direkte fradragsrett og retten til saldoavskrivninger. I punkt 3.3.4 tar jeg for meg noen problemstillinger knyttet til innvinning og tidfesting.

3.3.2 Fordel vunnet ved virksomhet skal regnes som skattemessig inntekt

Hovedregelen om inntektsskatt er skatteloven (sktl.)³¹ § 5-1. Etter denne bestemmelsen skal «enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet» regnes som skattepliktig inntekt. Det er særlig fordel vunnet ved «virksomhet» som er aktuell som hjemmel ved leietakertilpasninger av næringseiendom.

³¹ Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14

For at utleier eller eventuelt leietaker skal kunne beskattes med bakgrunn i leietakertilpasningen, må det for det første foreligge en «fordel», jfr. § 5-1. Både penger og naturalinntekter omfattes av fordelsbegrepet, som forutsatt blant annet i § 5-12.³²

Det sentrale trekket ved fordelsbegrepet er «at skattyteren mottar vederlagsfritt eller til underpris noe som andre må betale for».³³ Et kriterium vil altså være at fordelene har økonomisk verdi. I praksis vil verdsettelsesreglene kunne føre til at kriteriet ikke er oppfylt.³⁴ Dette fordi § 5-3 slår fast at en «fordel som består i annet enn norsk mynt, verdsettes til omsetningsverdi». Der det er snakk om flyttbare innretninger som kan være aktuelle for videresalg, er det relativt enkelt å foreta verdivurdering. Dette gjelder særlig der påkostningen er utformet med tanke på mer generelle former for næringsvirksomhet, som for eksempel «kontor» eller «butikk». Det å finne en omsetningsverdi for påkostningen blir vanskeligere der det er snakk om leietakertilpasninger for mer spesielle bransjer. Er for eksempel lokalet tilpasset et bilverksted eller et fiskemottak, er det ikke sikkert påkostninger foretatt for disse leietakerne er enkle, eller i det hele tatt mulige, å selge videre. I slike tilfeller vil omsetningsverdien av leietakertilpasningen måtte kunne settes til null, slik at kravet til «økonomisk verdi» heller ikke anses oppfylt.

En «fordel» etter § 5-1 vil altså være enhver økonomisk verdi skattyter mottar, uavhengig av hvilken form ytelsen har.

³² Zimmer (2009) s. 126

³³ Zimmer (2009) s. 127

³⁴ Dahm (1983) s. 272

3.3.3 Fradragsrett

3.3.3.1 Direkte fradrag og saldoavskrivninger

Hovedregelen om fradragsrett er hjemlet i sktl. § 6-1. Bestemmelsen inneholder for det første et oppofrelsesvilkår ved at kostnad må være «pådratt», og for det andre et tilknytningsvilkår ved at grunnen til oppofrelsen må være «å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt».³⁵

For at oppofrelsesvilkåret skal være tilfredsstilt må det «finne sted en reduksjon i skattyters formuesstilling».³⁶ Vilkåret innebærer altså at det må være en fordel i skattemessig forstand som er oppofret.³⁷ Se nærmere om fordelsbegrepet i punkt 3.3.2.

Videre i § 6-1 uttales det at bestemmelsene i §§ 6-10 til 6-32 kan presisere, utvide eller innskrenke fradragsretten. § 6-11 hjemler rett til direkte fradrag for «kostnad til vedlikehold (...) av hus». For kostnader tilknyttet utgifter til de leietakertilpasningene som ikke kan anses som «vedlikehold», foreligger det ikke en slik direkte fradragsrett. Disse må aktiveres og saldoavskrives etter reglene i §§ 14-30 flg., jfr. § 6-10. Se nærmere om dette i punkt 3.3.3.3.

Forskjellen mellom direkte fradragsrett og saldoavskrivninger gjør at grensen mellom påkostning og vedlikehold blir viktig. Denne grensedragningen gjøres rede for i punkt 3.3.3.2. Siden jeg i denne oppgaven har avgrenset mot de leietakertilpasningene som må anses som vedlikehold, vil jeg ikke kommentere den direkte fradragsretten nærmere som sådan.

³⁵ Zimmer (2009) s. 174

³⁶ Zimmer (2009) s. 176

³⁷ Zimmer (2009) s. 175

3.3.3.2 Grensen mellom påkostning og vedlikehold

For grensedragningen kan det settes opp tre hovedkriterier som må drøftes for å avgjøre om en umiddelbar oppofrelse har funnet sted: fysisk/tekniske kriterier, økonomiske kriterier og funksjonelle kriterier.³⁸

Det avgjørende under det fysisk/tekniske kriteriet vil være om det utførte arbeidet kun skal opprettholde lokalets standard eller om det vil medføre en oppgradering. Det skal tas hensyn til utviklingen på markedet for tilsvarende driftsmidler. Hvis utskiftningen gjøres med materialer som etter dagens nivå tilsvarer samme standard (lav, middels, høy) som det bygget tidligere har hatt, vil dette regnes som vedlikehold.³⁹ Skal for eksempel det elektriske anlegget skiftes ut, regnes det fortsatt som vedlikehold så lenge den relative standarden ikke er endret. Dette selv om det nye elektriske anlegget er av mye høyere standard i seg selv.

Det økonomiske kriteriet vil blant annet omfatte hvorvidt verdien av driftsmiddelet kun forsøkes opprettholdt eller om den økonomiske verdien økes. Et spørsmål blir om arbeidet resulterer i en økt varig verdi for skattyter eller om skattyters formuesstilling blir redusert.⁴⁰ Vedlikeholdskostnader tar kun sikte på å redusere verdifallet på driftsmiddelet. Dersom verdien forsøkes øket vil dette gå ut over hva som kan regnes som vedlikeholdskostnader, og det må anses som en aktiveringspliktig påkostning. For at den direkte fradragsretten skal foreligge må altså «kostnaden innebære en opp-ofrelse for skattyter»⁴¹, slik at kostnaden ikke kun erstattes av en annen verdi.

Under det funksjonelle kriteriet er det gjenstandens egenskaper som vurderes. Spørsmålet er hvilket bruksområde gjenstanden har hatt før og vil ha etter at arbeidet er utført. Dersom

³⁸ Syversen (1996) s.122

³⁹ Lignings-ABC, Vedlikehold, 5.3 med henvisning til Utv. 1975 s. 586 FIN

⁴⁰ Sandli (2011) s. 155

⁴¹ Sandli (2011) s. 155

bruksområdet er forandret eller utvidet, vil dette kunne tale for at det må sees på som en påkostning og ikke vedlikehold.

Det vil altså uansett bli snakk om en totalvurdering der de ulike momentene i den konkrete saken må veies opp mot hverandre.

3.3.3.3 Saldoavskrivninger av driftsmidler

I forhold til hovedbestemmelsen i sktl. § 6-1, gir § 6-10 en særregel hva angår fradrag «for verdiforringelse ved slit eller elde på betydelige driftsmidler». I disse tilfellene skal fradrag gis i form av avskrivninger. Den nærmere fremgangsmåten er regulert i §§ 14-30 flg.

Hvilke driftsmidler som kan saldoavskrives fremgår av § 14-40. Etter bestemmelsens første ledd litra a kan et driftsmiddel avskrives dersom det er varig og betydelig. Det utdypes videre at driftsmiddelet skal anses som varig dersom forventet brukstid er på «minst tre år», og at kostpris på 15 000 kroner eller mer skal regnes som betydelig. Driftsmidler med kortere brukstid enn tre år, eller med en lavere verdi enn 15 000 kroner, kan etter § 14-40 (2) direkte fradragsføres, men må likevel fortsatt føres inn på saldo etter § 14-40 (3).

Påkostningene deles inn i saldogrupper etter § 14-41, og avskrives deretter etter riktig sats, fastsatt i § 14-43. Hvilken saldogruppe og sats som skal brukes vil avhenge av den aktuelle leietakertilpasningen. Gruppen «forretningsbygg» finnes under litra i og vil nok være den mest aktuelle. I Rt. 2005 s. 306 uttaler førstvoterende at «(g)ruppen «forretningsbygg» fremstår som det bredeste begrepet, som dekker bygg der det utføres alminnelig kontorvirksomhet, salgsvirksomhet og tjenesteyting med unntak av overnattings- og bevertningsvirksomhet». Leietakertilpasninger direkte utført på bygget vil dermed mest sannsynlig falle inn under denne gruppen.

Tilpasninger på noen næringsbygg vil også kunne falle inn under litra h. Dette er i utgangspunktet produksjons- og anleggsvirksomhet⁴² i tillegg til overnattings- og spisesteder.

Der leietakertilpasningene ikke er utført direkte på bygget vil andre grupper kunne bli aktuelle. Gruppe j) omfatter «fast teknisk installasjon i bygninger, herunder varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg o.l.». Gruppe d) er en bred gruppe som omfatter alt vanlig løsøre som ikke spesielt blir nevnt i en av de andre gruppene⁴³. Leietakertilpasninger som ikke utføres direkte på bygget og heller ikke kan sies å være en fast teknisk installasjon, vil dermed kunne inngå i denne gruppen.

De andre saldogruppene som listes opp i § 14-41 vil nok sjelden være aktuelle med tanke på problemstillingene i denne oppgaven.

Når det gjelder salg av driftsmiddel som allerede saldoavskrives av selger, gir § 14-44 nærmere regler. Utgangspunktet etter første ledd er at «skattyteren (kan) ta hele eller deler av vederlaget til inntekt i realisasjonsåret». Det er likevel muligheter for utsatt tidfesting etter annet og tredje ledd. Hvilket av leddene som kommer til anvendelse vil avhenge av hvilken saldogruppe leietakertilpasningen faller inn under.

Dersom leietakertilpasningen regnes under gruppe d) eller j), skal vederlaget ved salget «så langt det ikke er inntektsført, nedskrives på saldoen for driftsmidlet» jfr. annet ledd. Nedskrivningen på driftsmidlets saldo vil gi lavere årlige avskrivninger. En eventuell gevinst ved salget vil dermed indirekte beskattes gjennom lavere avskrivninger, mens et eventuelt tap vil gi en tilsvarende høyere avskrivning.⁴⁴

⁴² Jfr. Rt. 2005 s. 306

⁴³ Jfr. Norsk Lovkommentar note 1176 til sktl. § 14-41

⁴⁴ Jfr. Norsk Lovkommentar note (1187) til sktl. § 14-44

Dersom tiltaket går inn under saldogruppe h) eller i) skal etter tredje ledd, «gevinst eller tap føres på gevinst- og tapskontoen». Reglene for føring av gevinst- og tapskonto fremgår av § 14-45. Etter fjerde ledd må minst 20 % av saldoen inntektsføres dersom den er positiv, mens 20 % tilsvarende kan fradragsføres ved negativ saldo. Dermed vil føring på gevinst- og tapskonto føre til økt skattlegging ved positiv gevinst, og tilsvarende økt fradrag ved negativ gevinst.

3.3.4 Innvinning og tidfesting

Tidspunktet for innvinning av inntekt vil være der grensen mellom potensiell inntektsmulighet og aktuell inntekt overskrides.⁴⁵

Tidfestingstidspunktet vil være når en inntekt skal skattlegges eller når en utgift kan trekkes fra.⁴⁶ Dette vil også være avgjørende for når fordeler innvunnet i form av naturalia skal verdsettes.⁴⁷

Hovedregelen om tidfesting er oppstilt i sktl. § 14-2. I denne bestemmelsen fremkommer det i første ledd at «(m)ed mindre annet er bestemt, skal en fordel tas til inntekt i det året da fordelene tilflyter skattyteren». Videre fremgår det at «(f)ordeler som innvinnes ved overføring fra andre, tas til inntekt når skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen».

Dersom en leietakertilpasning anses som en skattemessig fordel, vil utgangspunktet altså være at den skal verdsettes til omsetningsverdien på det tidspunktet skattyter fikk en «ubetinget rett» på tilpasningen. På hvilket tidspunkt denne retten inntreffer må vurderes i det konkrete forholdet.

⁴⁵ Zimmer (2009) s. 307

⁴⁶ Zimmer (2009) s. 307

⁴⁷ Zimmer (2009) s. 308

I § 14-2 (2) gis hovedregelen om tidfesting for fradragberettigede kostnader. Dersom ikke annet er bestemt «skal en kostnad fradras i det året da det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden». En «plikt til å utføre, unnlate eller tåle noe i framtiden» skal det sees bort ifra.

Hovedregelen for tidfesting blir etter dette det året skattyter har fått en ubetinget rett på den skattemessige fordel eller en ubetinget plikt til å dekke den skattemessige kostnaden.

3.4 Kort om formuesskatt

Hovedregelen om formuesbeskatning er sktl. § 4-1. Det er omsetningsverdien av skattyters eiendeler etter fratrekk for eventuell gjeld som skal beskattes. I «skattyters eiendeler» fremgår kravet om at det kun er eieren av en gjenstand som kan formuesbeskattes for gjenstandens verdi.

Etter § 4-10 (4) kan formuesverdien av en næringseiendom fastsettes «på grunnlag av en beregnet utleieverdi». Dette følges opp i skatteforskriften fra FIN.⁴⁸ Etter forskriftens § 4-10-3 (1) skal næringseiendom som er utleid verdsettes etter de videre bestemmelsene i §§ 4-10-4 til 4-10-9, såfremt den utleiede delen av eiendommen overstiger 50 % av eiendommens totale areal. Jeg forutsetter i det videre at over 50 % av eiendommens totale areal er leid ut.

Etter § 4-10-4 (1) er det en «beregnet utleieverdi» som skal legges til grunn. 50 % av den beregnede leieverdien dividert med en kalkulasjonsfaktor skal så anses som verdien av næringseiendommen jfr. (4) og (5). Etter § 4-10-4 (2) skal den beregnede utleieverdien utgjøre «gjennomsnittet av samlet brutto utleieinntekt for inntektsåret og de to foregående inntektsårene fratrasket eierkostnader». Eierkostnadene skal fastsettes til «ti prosent av

⁴⁸ Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

gjennomsnittet av samlet brutto utleieinntekt for inntektsåret og de to foregående inntektsårene».

Dersom næringsseiendommen har vært leid ut i mindre enn tre år, får regelen om verdsettelse av ikke-utleid næringsseiendom i § 4-10-4 (3) anvendelse jfr. § 4-10-6.

Utgangspunktet for fastlegging av formuesskatt på næringsseiendom vil altså være den beregnede utleieverdien for de siste tre inntektsårene.

4 Utleier påkoster

4.1 Utgangspunkter

I en del tilfeller vil det være utleier som betaler for leietakertilpasningen. Dette er særlig praktisk ved oppussing eller andre endringsarbeider før leieperioden starter. Utleier betaler da det det vil koste å sette lokalet i stand slik leietaker ønsker.

Utleier ville likevel neppe gjort dette, dersom det medførte en utgift som ikke ble kompensert. Det vil derfor være leietaker som indirekte dekker kostnadene gjennom økt leie, enten som en engangsinnbetaling eller fordelt over hele leieperioden. Motsatt kan det også sees slik at leietaker ikke ville betalt en tilsvarende leie dersom lokalet ikke var blitt satt i stand.

I punkt 4.2 tar jeg for meg hvem som skal anses som skattemessig eier av tiltaket. Dette vil være viktig å fastlegge med tanke på hva som blir den skattemessige behandlingen av utleier og leietaker, som behandles nærmere i henholdsvis punkt 4.3 og 4.4. I punkt 4.5 vil jeg oppsummere hva den skattemessige situasjonen vil bli i tilfellene der utleier påkoster leietakertilpasningen.

4.2 Hvem skal anses som eier

Når det gjelder den juridiske råderetten vil det være utleier som både har betalt for tilpasningen og som eier bygget. Det vil derfor være han som vil kunne råde juridisk over tiltaket i form av salg, pantsettelse eller liknende.

Siden utleier har betalt for påkostningen og eier selve bygget, vil det sannsynligvis også være denne som står oppført som avtalepart i inngåtte kontrakter i forbindelse med tiltaket. Der utleier står oppført som eier av bygget i eventuelle offentlige registre, vil det i mange tilfeller også anses nærliggende at en tilpasning utført på dette bygget er utleiers.

Med tanke på den faktiske råderetten vil det være leietaker som i stor grad kommer til å bruke tilpasningen gjennom leieperioden. Dette vil kunne være et argument som taler for at denne skal regnes som eier. Leietakertilpasningen inngår derimot bare som en del av utleieobjektet, og særlig der tilpasningen i høy grad er integrert i resten av lokalet, vil nok leietaker sjelden se på eierforholdet som et annet når det gjelder tilpasningen enn resten av næringseiendommen.

Annerledes kunne det tenkt seg å være dersom tilpasningen er mindre integrert i selve bygget, og i høy grad kan identifiseres med leietaker. Et eksempel kan være dersom leietaker i tilknytning til inngangspartiet vil ha en skulptur som viser firmaets logo. Rene endringer på inngangspartiet som å bytte fra vanlig dør til svingdør, vil neppe føre til endringer i hvem besøkende ser på som eier. Dersom inngangspartiet i tillegg til å ha fått ny dør også omkranses av to nye firmalogo-skulpturer, vil det kanskje være nærliggende å tolke dette som noe leietaker er eier av. I de aller fleste tilfeller vil det nok likevel være utleier som både ser på seg selv som eier, og som andre ser på som eier.

Når det gjelder hvem som vil ha den økonomiske interessen for tilpasningen etter leieperiodens utløp, vil det, dersom ikke annet er avtalt, være utleier som beholder påkostningen. Det vil derfor også være utleier som har den økonomiske interessen ved leieperiodens utløp.

I det videre forutsettes det at utleier anses som eier av tilpasningen både under leieperioden og etter dennes utløp.

4.3 Skattemessig behandling av utleier

4.3.1 Inntektsbeskatning

Etter hovedregelen om inntektsskatt skal enhver innvunnet fordel fra virksomhet skattlegges, jfr. sktl. § 5-1. Se nærmere om reglene for inntektsbeskatning i punkt 3.3.2.

Utleier må naturligvis betale skatt for den leien han mottar fra leietaker. Dette gjelder også den «tilleggsleien» leietaker betaler for å kompensere utleier for de kostnadene leietakertilpasningen har vært årsak til.

Når det gjelder retten til fradrag blir det, forutsatt at leietakertilpasningen blir ansett som en påkostning og ikke vedlikehold, ikke snakk om noen direkte fradragsrett etter sktl. § 6-1 jfr. § 6-11. Se nærmere om dette i punkt 3.3.3. Påkostningen må i stedet aktiveres i riktig saldogruppe for deretter å gi årlig fradragsrett i form av avskrivninger, jfr. sktl. § 6-1 jfr. § 6-10 jfr. § 14-30 flg. Hvor store de årlige avskrivningene blir, vil avhenge av hva slags tilpasninger det er snakk om. Se nærmere om beregningen av saldoavskrivningene i punkt 3.3.3.3.

I tilfeller der utleier selv betaler for leietakertilpasningen og anses som eier av denne, vil altså utleier ha rett til saldoavskrivninger, men også få økt inntektsskatt på bakgrunn av økte leieinntekter.

4.3.2 Formuesbeskatning

Hovedregelen om formuesskatt er sktl. § 4-1. Siden utleier skal anses som eier av leietakertilpasningen vil kravet til eierskap som oppstilles i bestemmelsen, være oppfylt.

Det er videre et krav at eiendelen skal ha en økonomisk verdi. Dette kravet vil normalt sett også være oppfylt. Spørsmålet om økonomisk verdi kan likevel bli satt på spissen, da verdien av eiendelen skal fastsettes etter «omsetningsverdi». Ved mer spesielle tilpasninger kan det stilles spørsmål ved om det er en reell omsetningsmulighet. Det er likevel sjelden omsetningsmulighet konkret prøves. Dette fordi næringseiendom etter sktl. § 4-10 (4) kan verdsettes «på grunnlag av en beregnet utleieverdi». Se nærmere om dette i punkt 3.4. Gjennom den økte leien leietaker må betale, vil dermed påkostningen inngå i verdivurderingen av næringseiendommen.

Der utleier gjennomfører leietakertilpasningen i løpet av leieperioden, mot en økning av leien fra dette tidspunktet, vil verdsettelsesreglene kunne føre til at påkostningen ikke fullt ut vil komme med i verdsettelsen før etter tre år.

Utleier vil dermed bli ansvarlig for formuesskatt av leietakertilpasningen fra tidspunktet påkostningen ferdigstilles, men, på grunn av verdsettelsesreglene, kanskje fullt ut først etter tre år.

4.4 Skattemessig behandling av leietaker

4.4.1 Inntektsbeskatning

Leietaker må betale vanlig inntektsskatt av det virksomheten tjener, jfr. hovedregelen om inntektsskatt i sktl. § 5-1. Det kan tenkes at leietakertilpasningen fører til økt inntekt for leietaker, noe som igjen vil gi økt beskatning, men noen konkret skattlegging av selve tilpasningen vil ikke finne sted. Dette fordi det er utleier som har påkostet og det er utleier som blir ansett som eier.

Når det gjelder fradragreglene kan leietaker etter den alminnelige hovedregelen i § 6-1, kreve fradrag for leiebetalinger. Dette inkluderer også den «tilleggsleien» han har betalt for å finansiere utleiers påkostning av utleieobjektet.

Leietaker vil altså bli ansvarlig for skatt av en eventuell økt inntekt med bakgrunn i påkostningen, og vil ha krav på direkte fradrag for den økte leiekostnaden.

4.4.2 Formuesbeskatning

Leietaker anses ikke som eier av leietakertilpasningen og kravet til eierskap i hovedbestemmelsen om formuesskatt, sktl. § 4-1, vil derfor ikke være oppfylt. Dermed vil verdien av tilpasningen ikke inngå i beregningen av leietakers formue.

4.5 Oppsummering av de skattemessige konsekvensene i tilfellene der utleier påkoster leietakertilpasningen

Siden utleier påkoster og selv blir eier av tiltaket, oppstår det normalt ingen særskilte skattemessige problemstillinger. Aktivering og avskrivning av tilpasningen blir som for alle andre påkostninger av bygget, og den økte leien beskattes som alle andre leiejusteringer.

5 Leietaker påkoster og det skal foretas fjerning

5.1 Utgangspunkter

I noen tilfeller vil det være leietaker selv som foretar leietakertilpasningen for egen regning. Nå skal jeg ta for meg de tilfellene der leietaker skal ta med seg eller på annen måte fjerne tilpasningen ved leieforholdets utløp.

Utgangspunktet for leieforholdet er at leietaker skal overlevere lokalet i samme stand som ved starten av leieperioden, jfr. husll. § 10-2 (2). Leietaker har altså en rett til å ta med seg

tilpasningen ved leieperiodens utløp. Selv om leietaker har en slik rett, medfører dette likevel ikke en plikt til å ta det med. Etter § 10-2 (3), vil utleier i utgangspunktet ikke ha rett til å kreve at leietaker fjerner en leietakertilpasning, med mindre dette er særskilt avtalt. I det videre vil jeg behandle de tilfellene der leietaker tar med påkostningen, enten etter eget valg eller etter en slik avtalt plikt oppstilt i leieavtalen.

I punkt 5.2 redegjør jeg for hvem som skal anses som eier av tilpasningen. Dette vil igjen få konsekvenser for mulig beskatning og avskrivninger. Jeg har delt opp drøftelsen slik at eierforholdet under leieperioden gjennomgås i punkt 5.2.1, og eierforholdet etter leieperiodens utløp redegjøres for i punkt 5.2.2.

Skattemessig behandling av utleier tar jeg for meg i punkt 5.3, mens den skattemessige behandlingen av leietaker blir omtalt i punkt 5.4. Punktene 5.3 og 5.4 deler jeg opp slik at jeg først beskriver de inntektsskattemessige aspektene, herunder retten til fradrag, før jeg til slutt tar for meg formuesskattemessige problemstillinger. I punkt 5.5 vil jeg oppsummere de skattemessige konsekvensene i tilfellene der leietaker påkoster og det skal foretas fjerning.

5.2 Hvem skal anses som eier

5.2.1 Under leieperioden

Et første spørsmål blir om det er utleier eller leietaker som skal anses som eier av leietakertilpasningen under leieperioden. I noen tilfeller kan leieperioden strekke seg over flere år, og tilpasningen kan i stor grad være integrert i resten av leieobjektet. I andre tilfeller er kanskje leieperioden kortere og tilpasningen mer mobil.

Under spørsmålene om den juridiske råderetten vil en første problemstilling være hvem som eventuelt er berettiget til å selge leietakertilpasningen. Siden det er leietaker som har betalt, og det også er denne som skal ta med seg påkostningen ved leieperiodens utløp, vil

det være leietaker som må ta avgjørelsen om salg. Det vil også som oftest være leietaker som har tatt seg av det praktiske ved oppføringen av leietakertilpasningen. Dermed vil det sannsynligvis være leietaker som står oppført som kjøper eller oppdragsgiver i eventuelle kontrakter som er inngått i forbindelse med påkostningen. Disse argumentene taler for at leietaker skal bli ansett som eier under leieperioden.

Når det gjelder den faktiske råderetten, vil bruken av leietakertilpasningen i løpet av leieperioden være leietakers. Noe som i større grad kan diskuteres er hvem som ser på seg selv som eier og hvem andre eventuelt ser på som eier.

Siden det i situasjonene som behandles her er avtalt at leietaker skal fjerne tilpasningen ved utløpet av leieperioden, vil det være lite trolig at utleier ser på seg selv som eier av tilpasningen. Når det gjelder om andre kan ha trodd at utleier var eier, så vil dette selvfølgelig kunne ha vært tilfelle, særlig ved lange leieforhold og der tilpasningen i stor grad er integrert i utleieobjektet. Det er likevel lite sannsynlig at den type leietakertilpasning som omhandles i dette avsnittet av oppgaven, vil være inkorporert i lokalet på en slik måte at det kan skape tvil om grensedragningen mellom tilpasning og utleieobjekt. En avtale om fjerning ville i så fall neppe blitt inngått.

Når det gjelder spørsmålet om hvem som vil ha den økonomiske interessen ved leieperiodens utløp, vil svaret være leietaker. Den inngåtte avtalen kan selvfølgelig også gå ut på at leietaker skal sette lokalet i stand slik det var ved leieperiodens begynnelse, altså kun fjerne leietakertilpasningen, uavhengig av om denne kan gjenbrukes et annet sted eller ikke. Dersom leietaker heller ikke får nytte av tilpasningen etter leieperiodens utløp, vil dette kunne være et argument som styrker utleiers muligheter til å bli ansett som eier under selve leieperioden.

I Lignings-ABC fremkommer det at dersom det etter leietidens utløp skal «skje et økonomisk oppgjør, eller leietakeren kan ta med seg påkostningen, skal leietakeren likevel

anses å være eier for verdien fra tidspunktet da påkostningen ble foretatt».⁴⁹ Denne holdningen gjentas også andre steder i Lignings-ABC.⁵⁰

Etter en totalvurdering fremstår det som ganske klart at leietaker må anses som eier av leietakertilpasningen gjennom leieperioden, dersom det er avtalt fjerning ved leieperiodens utløp.

5.2.2 Etter leieperiodens utløp

Ved avtale om fjerning, må det være helt klart at utleier ikke vil anses som eier av tiltaket etter leieperiodens utløp. Utleier har da ingen tilknytning til tiltaket lenger. Det er leietaker selv som betaler for påkostningen, det er leietaker som bruker den gjennom leieperioden og det er leietaker som ved leieperiodens slutt tar den med seg eller fjerner den på annen måte.

Leietaker må derfor anses som eier av tilpasningen etter leieperiodens utløp. Hvor stor verdien av tilpasningen blir vil derimot bli en annen vurdering. I de tilfellene der påkostningen kun fjernes og ikke kan gjenbrukes, vil eierskapet ikke nødvendigvis gi så mye av verdi.

5.3 Skattemessig behandling av utleier

5.3.1 Inntektsbeskatning

Med tanke på inntektsbeskatning vil det være kravet til innvinning av «fordel» jfr. sktl. § 5-1 som ikke er tilfredsstilt. Siden utleier ikke skal anses som eier, jfr. drøftelsen i punkt 5.2, vil leietakertilpasningen heller ikke representere noen fordel for denne. Se nærmere om kravet til skattemessig fordel i punkt 3.3.2.

⁴⁹ Sml. Lignings-ABC. Eierbegrepet punkt. 9.3

⁵⁰ Se Lignings-ABC (2013) Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi, 6.6

Utleier skal naturligvis skattlegges for inntekten han oppnår som følge av utleie av lokalet. Spørsmålet blir om skattleggingen kan bli større ved at leietaker påkoster leieobjektet.

Det er leietaker selv som har påkostet tiltaket, og det vil derfor ikke bli snakk om noen økte leieinntekter for utleier gjennom leieperioden som har vært. Siden leietaker fjerner tilpasningen ved leieperiodens utløp vil det heller ikke i fremtiden bli snakk om økte leieinntekter for utleier med bakgrunn i de tilpasningene som har blitt gjort. Det vil derfor normalt ikke foreligge noen økt leieinntekt som kan representere en skattemessig «fordel».

Når det gjelder spørsmålet om fradragsrett, vil det være leietaker som har påkostet tiltaket og leietaker som skal anses som eier av dette, både under leieperioden og ved dennes utløp. Utleier har derfor ikke rett på fradrag.

Konklusjonen blir dermed at i tilfellene der leietaker påkoster og det skal foretas fjerning, skal utleier inntektsbeskattes for leieinntektene som mottas fra leietaker, men at det ikke oppstår noen økt skattlegging med bakgrunn i leietakertilpasningen som sådan. Utleier vil heller ikke ha rett til direkte fradrag eller saldoavskrivninger.

5.3.2 Formuesbeskatning

Siden utleier ikke skal anses som eier av leietakertilpasningen, jfr. punkt 5.2, vil det når det gjelder en eventuell formuesbeskatning, være kravet til eierskap jfr. «skattyterens eiendeler» i sktl. § 4-1, som ikke vil være oppfylt. Se nærmere om formuesbeskatning generelt i punkt 3.4.

Som eier av leieobjektet blir utleier ansvarlig for eventuell formuesskatt for dette. Et problem ville kunne tenkes å oppstå i de tilfellene der påkostningen har blitt en så integrert del av utleieobjektet, at den i en verdivurdering ville vært vanskelig å skille fra utleiers eiendom. Dette får likevel ikke betydning, da utgangspunktet for verdivurderingen skal tas

i utleieinntekter fra næringsbygget. Siden leieverdien ikke endrer seg, vil heller ikke formuesverdien for bygget endre seg. Se nærmere om verdivurderingen i punkt 3.4.

Utleier blir altså ikke formuesbeskattet for verdien av leietakers påkostning på utleieobjektet i de tilfellene der det er avtalt fjerning ved leieperiodens opphør.

5.4 Skattemessig behandling av leietaker

5.4.1 Inntektsbeskatning

Hovedregelen om inntektsbeskatning i sktl. § 5-1 forutsetter at enhver innvunnet fordel gjennom virksomhet skal inntektsbeskattes. Leietaker må naturligvis betale skatt for den inntekten som opptjenes med bakgrunn i virksomheten som drives i lokalet. Dette betyr likevel ikke at leietakertilpasningen i seg selv kan skattlegges.

Selv om påkostningen ikke alene gir skattepliktig inntekt, kan den likevel ha vært en bidragsyter. Dersom leieobjektet brukes til butikk, vil for eksempel et nyoppusset og moderne lokale kunne gi økt omsetning i forhold til ved utvalg i et gammelt og slitt lokale. I noen tilfeller gjør kanskje de nye påkostningene driften mer effektiv og sikrer økt overskudd. Andre ganger kan en påkostning være helt nødvendig for å opprettholde en inntekt i det hele tatt, for eksempel der et nytt hjelpemiddel vil være påkrevd for å opprettholde konkurransedyktighet. Dermed vil ikke leietakertilpasningen i seg selv beskattes etter regelen i § 5-1, men den økte inntekten som påkostningen kan ha gitt leietaker, rammes.

Tilsvarende vil derfor leietaker ha krav på fradrag etter § 6-1, forutsatt at kravet til «å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt» jfr. første ledd, er oppfylt. Et direkte eller indirekte mål om inntektsskapning vil nok likevel som regel være tilfelle, og spørsmålet trenger sjelden å problematiseres særskilt.

Hvorvidt beløpet som har blitt brukt på påkostningen vil kunne bli direkte fradragsført eller om det må aktiveres for å gi saldoavskrivninger vil avhenge av påkostningens karakter. Dersom grensen mot vedlikehold er overtrådt må beløpet aktiveres for saldoavskrivninger jfr. § 6-10. Det kan da oppstå spørsmål om i hvilken saldogruppe tilpasningen skal aktiveres. Noen typer leietakertilpasninger skaper ikke problemer. Dersom det for eksempel er installert et nytt ventilasjonsanlegg, skal dette inngå i gruppe j) for fast teknisk installasjon. Spørsmålet blir om de tilpasningene som i utgangspunktet vil tenkes å inngå i gruppe i) for forretningsbygg, fortsatt inngår i denne gruppen selv om leietaker ikke er eier av selve bygget, kun tilpasningen. Den nærmere vurderingen vil måtte foretas etter en helhetsvurdering i det konkrete tilfellet, men det faktum at leietaker ikke eier selve bygget, kan neppe i seg selv være et fallende argument for at leietakertilpasningen ikke kan anses omfattet av gruppe i). I Lignings-ABC uttales det at aktiveringen skal «tilføres samme saldogruppe som det påkostede driftsmiddel. Påkostninger i forretningsbygg må f.eks. avskrives etter de regler som gjelder for selve bygget».⁵¹ Dersom påkostningen altså ikke er av en slik spesiell karakter at det kan inngå i en gruppe som for eksempel j), vil utgangspunktet etter dette være at påkostningen skal avskrives etter reglene som gjelder for bygget. Se nærmere om fradragsretten i punkt 3.3.3.

I tilfellene der leietaker påkoster tilpasningen og det er avtalt at leietaker skal fjerne eller på annen måte ta med seg tilpasningen, blir det altså leietaker som er ansvarlig for skatt av en eventuell økt inntekt med bakgrunn i tilpasningen, og tilsvarende også leietaker som får rett til å avskrive.

5.4.2 Formuesbeskatning

Siden leietaker skal anses som eier av tilpasningen vil den også inngå i vurderingen av dennes formue jfr. sktl. § 4-1. Se nærmere om vurderingen av leietaker som eier i punkt 5.2, og nærmere om formuesbeskatning generelt i punkt 3.4.

⁵¹ Driftsmiddel- Allment om fradrag for inngangsverdi, punkt 6.6

Kravet til eierskap er klart oppfylt. Når det gjelder kravet til økonomisk verdi vil dette måtte vurderes konkret i forhold til det tiltaket det er snakk om. Det kan likevel vanskelig tenkes at leietaker har valgt å investere i en påkostning uten noen økonomisk verdi overhode. Dette kravet må nok derfor også anses oppfylt i de fleste tilfeller.

I forhold til verdsettelsen, er hovedregelen at en beregnet omsetningsverdi skal legges til grunn. Leietaker skal i disse tilfellene ikke formuesbeskattes for hele verdien av næringseiendommen, men kun for leietakertilpasningen. De nærmere reglene om verddivurdering for næringseiendom basert på utleieinntekter kommer derfor ikke til anvendelse, se punkt 3.4.

Hovedregelen om verdsettelse etter omsetningsverdi vil etter dette måtte legges til grunn som et utgangspunkt for verddivurderingen. Hvor vanskelig det vil være å finne denne omsetningsverdien vil avhenge av leietakertilpasningens karakter. I tilfellene der tilpasningen er lite integrert og av allmenn karakter, vil en omsetningsverdi lettere kunne finnes enn i tilfellene der leietakertilpasningen er mer bransjespesifikk og integrert i utleieobjektet. Den nærmere vurderingen må gjøres i det konkrete forholdet.

Leietaker vil altså bli ansvarlig for formuesskatt av omsetningsverdien på leietakertilpasningen.

5.5 Oppsummering av den skattemessige behandlingen av tilfellene der leietaker påkoster og det skal foretas fjerning

I tilfellene der det er avtalt at leietaker skal ta med seg eller på annen måte fjerne leietakertilpasningen ved utløpet av leieperioden, vil altså leietaker bli ansett som eier av tiltaket og også bli skattemessig ansvarlig for formuesskatt og en eventuell økt inntektsskatt med bakgrunn i tilpasningen. Leietaker vil også ha en tilsvarende rett til saldoavskrivninger.

6 Leietaker påkoster og det skal foretas etteroppgjør

6.1 Utgangspunkter

I de tilfellene der leietaker selv påkoster leietakertilpasningen, er et annet alternativ at utleier mot en kompensasjon, skal overta tilpasningen ved leieperiodens utløp.

Utgangspunktet i husleieloven er at dersom en leietaker, med utleiers samtykke, har gjort «vesentlige forbedringer i husrommet», så kan leietaker «kreve vederlag for den fordel utleieren oppnår som følge av forbedringene, med mindre annet ble avtalt da samtykke ble gitt». ⁵² Det lovfestede utgangspunktet er altså en rett for leietaker til å kreve kompensasjon, gitt at leietakertilpasningen må anses som en vesentlig forbedring.

I loven fremgår det, som vist over, at annet kan avtales i det konkrete tilfellet. Et eksempel på en slik avtale finnes i Meglerstandardene⁵³, der utgangspunktet er at leietakertilpasningen skal tilfalle utleier vederlagsfritt ved leieperiodens utløp, dersom ikke annet har blitt avtalt. Hvis denne standardavtalen følges, må altså en overtakelse mot kompensasjon avtales særskilt for at utleier skal ha en plikt til å yte vederlag.

I det videre vil jeg først i punkt 6.2, ta for meg hvem som vil måtte anses som eier av tilpasningen. Jeg vil så ta for meg den skattemessige behandlingen av utleier i punkt 6.3. I punkt 6.4 behandler jeg skattlegging av leietaker. Til slutt vil jeg i punkt 6.5 oppsummere den skattemessige behandlingen av tilfeller der leietaker påkoster og det skal foretas etteroppgjør.

⁵² Jfr. § 10-5, se også punkt 2.3

⁵³ Se punkt 2.4

6.2 Hvem skal anses som eier

6.2.1 Under leieperioden

I forhold til hvem som skal anses som eier under leieperioden vil mange av de samme momentene som jeg har redegjort for i punkt 5.2.1, gjøre seg gjeldende. Dette gjelder både den juridiske råderetten og den faktiske råderetten. Jeg vil derfor ikke gjenta disse betraktningene, men viser til den tidligere fremstillingen. Isolert sett vil både den juridiske og den faktiske råderetten tale for at leietaker skal anses som eier av tiltaket under leieperioden.

Vurderingen av den økonomiske interessen ved leieperiodens opphør, blir derimot en litt annen. Siden det er utleier som skal overta tilpasningen vil det være klart at den økonomiske interessen i tiltaket på et tidspunkt vil gå over fra leietaker til utleier, spørsmålet er om den økonomiske interessen har gått over allerede på opphørstidspunktet. Det vederlaget leietaker kan kreve etter husll. § 10-5, vil være en kompensasjon for den fordel utleier oppnår. Det vil altså være utleiers berikelse ved tilbakelevering, som vil være avgjørende for vederlagets størrelse.⁵⁴ Siden leietaker ønsker et størst mulig vederlag, vil det være leietakeren som har den økonomiske interessen i tiltaket på tidspunktet for leieperiodens opphør. Dermed vil leietakers økonomiske interesse i tiltaket ved utløpet av leieperioden, også tale for at leietaker skal anses som eier.

I Lignings-ABC fremstår spørsmålet om hvem som skal anses som eier, som litt uklart.

Under «Eierbegrepet» punkt 9.13 gis det uttrykk for at rettstilstanden ved etteroppgjør skal være den samme som ved fjerning. Følgende uttales: «Påkostes et leid formuesobjekt av en leietaker, blir leietakeren normalt ikke eier av påkostningen. Skal det etter leietidens utløp

⁵⁴ Norsk Lovkommentar note 788 til husll. § 10-5

skje et økonomisk oppgjør, eller leietakeren kan ta med seg påkostningen, skal leietakeren likevel anses å være eier for verdien fra tidspunktet da påkostningen ble foretatt.»

Under «Driftsmiddel- allment om fradrag for ligningsverdi» punkt 6.6 er situasjonen en annen. Som utgangspunkt bemerkes det at «Påkoster leietaker leid driftsmiddel blir han normalt ikke eier av påkostningen. Dette gjelder selv om eieren ved utløpet av leietiden skal kompensere leietakeren for påkostningen.» Unntak blir videre gjort i noen tilfeller: «Skal leietakeren fjerne eller ta med seg påkostningen, anses han som eier av denne og aktivering og avskrivning må foretas på leietakers hånd.»

Oppsummeringsvis vil altså leietaker måtte anses som eier etter punkt 9.13 under «Eierbegrepet», mens etter punkt 6.6 under «Driftsmiddel- allment om fradrag for ligningsverdi» skal utleier anses som eier. Dette fordi det i punkt 6.6 kun blir gjort unntak fra utgangspunktet om at leietaker ikke blir eier, for de tilfellene der leietaker skal fjerne eller ta med seg påkostningen. Tilfellene der det er avtalt etteroppgjør er altså ikke tatt med som eget unntak. Dette er en endring fra tidligere utgaver av Lignings-ABC⁵⁵, der unntak ble gjort også for tilfellene med etteroppgjør: «Skal det etter leietidens utløp skje et økonomisk oppgjør slik at leietakeren får godtgjort restverdien, eller leietakeren skal fjerne eller ta med seg påkostningen, må aktivering og avskrivning foretas på leietakers hånd.»⁵⁶ Denne endringen i Lignings-ABC fra ett år til et annet er ikke nærmere begrunnet.

Det at Skatteetaten har gått inn og endret punkt 6.6 kan tyde på at dette er den nye holdningen til spørsmålet. Slik sett må kanskje Lignings-ABC tolkes dithen at det i tilfeller med avtale om etteroppgjør, skal være utleier som anses som eier. Likevel er det grunn for å tro at tidligere ligningspraksis er i samsvar med en løsning Lignings-ABC tidligere har gitt entydig uttrykk for. Dette kan tale for at leietaker anses som eier.

⁵⁵ Se for eksempel 2012-utgaven

⁵⁶ Lignings-ABC 2012 Driftsmiddel- allment om fradrag for inngangsverdi punkt 6.6

Lignings-ABC har ikke formell rettskildevikt i seg selv, den er avhengig av den rettslige begrunnelsen den presenterer. Når endringen ikke er begrunnet, og det dessuten ikke er samsvar innad i Lignings-ABC er dette momenter som tilsier at Lignings-ABC ikke kan tillegges altfor stor vekt i dette tilfellet.

På den ene siden står altså leietakers faktiske og juridiske råderett gjennom leieperioden, at leietaker må sies å ha den økonomiske interessen i tiltaket ved leieperiodens opphør og den ene uttalelsen i Lignings-ABC. Dette taler for at leietaker skal anses som eier gjennom leieperioden. På den andre siden står den andre uttalelsen i Lignings-ABC, som taler for at utleier skal anses som eier.

Et spørsmål som kan reises er om eierbetraktningene vil være de samme i tilfellene der etteroppgjør konkret er avtalt, og i de tilfellene der etteroppgjør kun følger som et resultat av lovens hovedregel.

Der en avtale om etteroppgjør ved leieperiodens slutt spesifikt inngås, kan dette kanskje forstås som at meningen er at også eiendomsretten skal overføres på dette tidspunktet. Dersom meningen var at utleier skulle bli ansett som eier allerede fra starten, ville det naturlige for leietaker vært å kreve oppgjør for tilpasningen på et tidligere tidspunkt.

I tilfellene der det er husleielovens regler som gir leietaker rett på etteroppgjør, vil det kanskje lettere kunne tenkes at meningen var at leietakertilpasningen kun skulle inngå som en del av utleiers bygg og dermed være dennes eiendom fra starten av.

Jeg antar at spørsmålet om hvem som skal anses som eier gjennom leieperioden til en viss grad må vurderes konkret i det enkelte tilfellet. Likevel finner jeg at det faktum at det er leietaker som har betalt for tilpasningen og også leietakers råderett gjennom leieperioden og økonomiske interesse ved periodens utløp, må tale sterkt for at leietaker skal anses som eier.

I den videre drøftelsen vil jeg altså legge til grunn at leietaker anses som eier av leietakertilpasningen gjennom leieperioden.

6.2.2 Etter leieperioden

I tilfellene der det skal foretas etteroppgjør fra utleier til leietaker ved leieforholdets utløp vil utleier måtte anses som eier etter endt leieperiode. Dette må gjelde uavhengig av om etteroppjøret følger direkte av bestemmelsene i husleieloven eller om det er avtalt særskilt.

6.3 Skattemessig behandling av utleier

6.3.1 Inntektsbeskatning

Igjen blir det et spørsmål om kravet til «fordel» i sktl. § 5-1 er oppfylt. Se generelt om inntektsbeskatning i punkt 3.3, og spesielt om fordelsbegrepet i punkt 3.3.2.

Den leieinntekten utleier har hatt gjennom leieperioden, vil ikke bli påvirket hverken av leietakers påkostning, eller av den etterfølgende overtagelsen. Fremtidige leieinntekter vil derimot kunne bli påvirket med bakgrunn i den nye påkostningen utleier overtar. En økt leie i fremtiden vil deretter gi en økt inntektsskatt.

Siden utleier betaler leietaker for å overta tilpasningen, vil heller ikke tiltaket i seg selv medføre noen skattemessig mottatt fordel for utleier. Dette forutsetter naturligvis at prisen utleier betaler, gjenspeiler den faktiske verdien av påkostningen ved leieperiodens utløp, slik det forutsettes i husll. § 10-5.

I forhold til fradragsrett vil utleier ha rett på aktivering for saldoavskrivninger fra tidspunktet for etteroppgjør jfr. sktl. § 6-1 jfr. § 6-10 jfr. § 14-30 flg. Kjøpesummen vil bli aktivert og så gi rett til årlige avskrivningsfradrag. Se nærmere om dette i punkt 3.3.3.3.

Under leieperioden vil utleier altså ikke inntektsbeskattes for leietakertilpasningen. Ved leieperiodens slutt vil utleier bli ansvarlig for skatt av en eventuell økning i leieinntekten med bakgrunn i tiltaket. Tilsvarende vil utleier ha rett til aktivering og saldoavskrivninger av tilpasningen fra dette tidspunktet.

6.3.2 Formuesbeskatning

Fra og med tidspunktet for oppgjør vil tilpasningen inngå i beregningen av utleiers formue jfr. kravet til skattyters eiendel i sktl. § 4-1. Før denne eiendomsovertagelsen vil utleier ikke være ansvarlig for eventuell formuesskatt av leietakertilpasningen.

Vurderingsreglene for fastsetting av formuesbeskatning av næringseiendom gjør likevel at skattleggingen ikke alltid blir umiddelbar reell. Dette fordi verdien fastsettes etter den gjennomsnittlige leieinntekten de siste tre årene. For den nærmere verdsettelsen, se § 4-10 (4) jfr. fsfin. og også punkt 3.4. Dermed vil leietakertilpasningen kun bli tatt med i verdivurderingen for formuesbeskatning dersom den har ført til en økning i utleiers leieinntekter, og uansett fullt ut først etter en treårs-periode.

Gitt min forutsetning om at utleier ikke blir ansett som eier før etter leieperiodens utløp, vil utleier altså kun bli ansvarlig for eventuell formuesskatt fra og med dette tidspunkt. Hvorvidt beskatningen vil bli reell vil avhenge av den fremtidige innvirkningen på leieinntektene.

6.4 Skattemessig behandling av leietaker

6.4.1 Inntektsbeskatning

Under leieperioden vil leietaker anses som eier av tiltaket og derfor ha plikt til å betale inntektsskatt av eventuell fordel innvunnet ved virksomhet, jfr. sktl. § 5-1.⁵⁷ Dette gjelder den inntekt leietaker har med bakgrunn i virksomheten som drives i lokalet. Virksomhetens inntekt kan ha blitt større med bakgrunn i leietakertilpasningen, i så fall skal også denne økte inntekten beskattes på vanlig måte. Se nærmere om dette i punkt 5.4.1.

Når det gjelder avskrivninger vil leietaker også ha en tilsvarende rett til dette gjennom leieperioden. Se også om dette spørsmålet punkt 5.4.1, og mer om saldoavskrivninger i punkt 3.3.3.3. Det kan likevel spørres om dette er en god regel, og om ikke en jevn fradragsføring gjennom leieperioden kunne vært mer hensiktsmessig. Dersom rettstilstanden er klar de lege lata, vil det likevel ha mindre interesse å gå inn på rene de lege ferenda vurderinger.

Ved utleiers overtakelse ved leieperiodens utløp, vil utleier anses som eier, og derfor også bli ansvarlig for eventuell inntektsskatt. Dersom vederlaget inntektsføres i realisasjonsåret, vil leietaker kunne bli ansvarlig for skatt av det mottatte vederlaget. Det vanligste er imidlertid en utsatt tidfesting, fordi nåverdien av skatten da blir lavere. Se nærmere om slik utsatt tidfesting ved salg av driftsmidler som allerede saldoavskrives av selger, i punkt 3.3.3.3.

Ved utsatt tidfesting vil, avhengig av saldogruppe, salgssummen enten nedskrives på driftsmiddelets saldo, eller føres på leietakers gevinst- og tapskonto. Kort oppsummert vil leietakers inntektsskatt dermed påvirkes enten ved lavere eller høyere avskrivninger,

⁵⁷ Se også punkt 3.3 om inntektsbeskatning generelt.

avhengig av om salget gir gevinst eller tap, eller høyere inntekt fra gevinstkonto eventuelt større fradrag med bakgrunn i tapskonto.

Konklusjonen er altså at leietaker blir ansvarlig for eventuell inntektsskatt gjennom leieperioden, med en tilsvarende rett på avskrivninger. Ved tidspunktet for etteroppgjør, går skatteansvaret og retten til avskrivninger over på utleier. Leietakers gevinst ved etteroppgjøret vil likevel skattlegges hos denne. Tilsvarende vil et tap ved etteroppgjøret føre til at leietaker får rett til fradrag.

6.4.2 Formuesbeskatning

Leietaker anses som eier av tiltaket under leieperioden og det inngår således i vurderingen av dennes formue, jfr. hovedregelen om formue i sktl. § 4-1. Se nærmere om dette, herunder også verdsettelsen, i punkt 5.4.2.

Ved utleiers overtagelse ved etteroppgjøret, vil tiltaket ikke lenger være leietakers, og det vil derfor heller ikke kunne rammes av bestemmelsene om formuesskatt. Plikten til eventuelt å betale dette, vil da ha gått over på utleier.

En annen sak er at leietaker vil kunne bli formuesskattepliktig for vederlaget for leietakertilpasningen. Den eventuelle gevinsten ved salget vil naturligvis legges til resten av leietakers formue.

Leietaker vil altså være ansvarlig for formuesskatt gjennom leieperioden, mens det ved tidspunktet for etteroppgjør vil skje et skift i den formuesskatterettslige verdivurderingen, slik at utleier vil være ansvarlig for formuesskatt fra dette tidspunkt. Leietaker vil være ansvarlig for eventuell formuesskatt på gevinst fra etteroppgjøret.

6.5 Oppsummering av de skattemessige konsekvensene i tilfellene der leietaker påkoster og det skal foretas etteroppgjør

I tilfellene der det fremgår at utleier skal overta leietakertilpasningen mot et etteroppgjør ved leieperiodens utløp, vil de skattemessige konsekvensene være ulike under og etter leieperioden.

Under leieperioden vil leietaker være ansvarlig for formuesskatt og inntektsskatt på en eventuell økning i inntekten med bakgrunn i tilpasningen. Tilsvarende vil leietaker også ha rett til avskrivninger.

Ved leieperiodens utløp, vil plikten til å betale formuesskatt og en eventuell økt inntektsskatt ved økte leieinntekter, gå over på utleier. Retten til saldoavskrivninger vil også gå over fra leietaker til utleier på dette tidspunktet.

Utbetalingen fra utleier til leietaker vil kunne skattlegges hos leietaker.

7 Leietaker påkoster og det skal ikke foretas etteroppgjør eller fjerning

7.1 Utgangspunkter

Der leietaker har påkostet og det ikke er avtalt at leietaker skal ta med seg leietakertilpasningen ved utløpet av leieperioden, og det heller ikke etter avtale eller etter loven skal foretas etteroppgjør, vil de skatterettslige konsekvensene kunne være mer uklare.

Det typiske er at det fremgår at utleier skal overta leietakertilpasningen ved leieperiodens utløp, men at utleier har avtalt seg bort fra lovens hovedregel om leietakers rett til vederlag. Dette er også utgangspunktet i standardavtalene, jfr. punkt 2.4, og vil derfor være ganske aktuelt i praksis.

I punkt 7.2 behandler jeg spørsmålet om hvem som skal anses som eier av leietakertilpasningen. I punkt 7.3 tar jeg for meg den skattemessige behandlingen av utleier, mens jeg i punkt 7.4 tar for meg beskatningen av leietaker. Disse punktene vil være basert på den skattemessige behandlingen som fremkommer etter en tolkning av skattereglene.

I punkt 7.5 vil jeg gå inn på en alternativ tilnærming til spørsmålene gjort rede for i punktene 7.2 til 7.4. Det er ligningspraksis som åpner for denne løsningen⁵⁸, og får også støtte av Høyesterett i Eikfinans-dommen.⁵⁹

Punkt 7.6 vil oppsummere den skattemessige behandlingen av tilfeller der leietaker påkoster og det hverken skal foretas etteroppgjør eller fjerning.

7.2 Hvem skal anses som eier

For å fastlegge hvem som har den juridiske råderetten over leietakertilpasningen i løpet av leieperioden, vil jeg bruke retten til å selge påkostningen som eksempel. Siden leietaker har betalt for tiltaket og det er foretatt i lokalet denne har tilhold i, vil utleier vanskelig kunne sies å ha mulighet til å selge tilpasningen. I så måte kan utleier altså ikke sies å ha den juridiske rådigheten over tiltaket.

Spørsmålet blir videre om leietaker kan selge påkostningen. Dette vil nok måtte bero på en vurdering av hva slags avtale som er inngått mellom utleier og leietaker, og videre hva slags påkostning det er snakk om. Der avtalen må tolkes dithen at utleier rent faktisk har krav på å overta tilpasningen, kan nok et salg neppe gjennomføres uten utleiers samtykke. I tilfellene der avtalen derimot kun fremstår som en avtale der utleier frasier seg retten til å

⁵⁸ Lignings-ABC. Driftsmiddel- allment om fradrag for inngangsverdi. 6.6

⁵⁹ Rt. 1986 s. 97

kreve at lokalet settes tilbake i opprinnelig stand, vil leietakers rett til å selge lettere kunne tenkes å være i behold.

Hvor integrert tilpasningen er i resten av lokale vil også kunne ha innvirkning på leietakers mulighet til å selge. I noen tilfeller vil tiltaket utgjøre en så integrert del av utleiers lokale, at salg blir vanskelig, eller kanskje også umulig. Da blir salg i hvert fall ikke en praktisk mulighet, om enn kanskje fortsatt en mulighet i teorien.

Et annet moment under avgjørelsen av hvem som kan sies å ha den juridiske rådigheten over leietakertilpasningen, vil være hvem som faktisk står som avtalepart i kontrakter med eventuelle håndverkere eller utstysleverandører i forbindelse med påkostningen. Dette vil være avgjørende for hvem som eventuelt kan avbestille tilpasningen, eller ha rett til å klage ved mangler eller forsinkelser ved utførelsen.

Siden leietaker har betalt for påkostningen vil det som regel også være leietakeren som har ordnet det praktiske. Dermed vil det sannsynligvis også være leietaker som står som avtalepart i de eventuelle kontraktene. Ofte er den eneste tilknytningen utleier har hatt til selve påkostningen, den samtykkeerklæringen som kreves etter husleielovens regler.⁶⁰ Dette kan ikke være nok til å opprette noen juridisk råderett over leietakertilpasningen under leieperioden.

En totalvurdering av den juridiske råderetten taler etter dette for at leietaker må anes som eier.

Med tanke på den faktiske råderetten under leieperioden, vil hovedmomentene være hvem som bruker tilpasningen og hvem som har den faktiske nytten av denne. Dette vil i all hovedsak være leietaker.

⁶⁰ Husll. § 5-4 (2), se også punkt 2.2

Den faktiske råderetten omfatter likevel også andre momenter, som for eksempel hvem som ser på seg selv som eier, eller hvem andre ser på som eier. Det at utleier kanskje ikke vet noe om tilpasningen, annet enn det som eventuelt har fremgått ved spørsmål om samtykke, bidrar ikke til etablert eierfølelse hos utleier. Det vil likevel være en viss forskjell avhengig av hvor integrert tilpasningen er. Dette vil også kunne være avgjørende for hvem andre ser på som eier. Dersom tilpasningen er så integrert i resten av utleieobjektet at den er vanskelig å skille ut, for eksempel dersom det er lagt nytt gulv, vil andre fort kunne tenke seg at utleier er eier. Hvis tilpasningen i mindre grad er integrert og kanskje også mer konkret speiler leietakers virksomhet, for eksempel maskiner tilknyttet produksjonen i lokalet, vil leietaker sannsynligvis i større grad bli sett på som eier.

En totalvurdering av den faktiske råderetten taler for at leietaker blir ansett som eier.

Et annet spørsmål vil være hvem som vil ha den økonomiske interessen av tiltaket ved leieperiodens utløp. Siden utleier skal overta tiltaket og det ikke skal foretas etteroppgjør til leietaker, vil utleier ganske klart måtte sies å ha den økonomiske interessen. Dette vil derfor være et tungtveiende argument for at utleier må anses som eier av tilpasningen, på tross av at leietaker vil ha både den juridiske og den faktiske råderetten.

I Lignings-ABC er det også lagt til grunn at utleier skal anses som eier⁶¹, uten at dette er nærmere begrunnet.

Selv om både den faktiske og den juridiske råderetten skulle tilsi at leietager bli ansett som eier under leieperioden, vil nok likevel argumentet om utleiers økonomiske interesse ved utløpet av leieperioden, veie tyngre. Siden dette også støttes av Lignings-ABC og derigjennom ligningspraksis, vil konklusjonen derfor, etter en helhetsvurdering, være at utleier må bli å anse som eier av leietakertilpasningen.

⁶¹ Lignings-ABC (2013) Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi, 6.6 og Eierbegrepet, 9.13

7.3 Skattemessig behandling av utleier

7.3.1 Inntektsbeskatning

7.3.1.1 Utleier blir inntektsskattepliktig for mottatt skattemessig fordel

Utgangspunktet er at utleier skal anses som eier av leietakertilpasningen leietaker har påkostet, fra starten av, jfr. punkt 7.2.

Etter sktl. § 5-1 skal «enhver fordel» utleier oppnår gjennom sin virksomhet skattlegges. Det er ikke krav om en direkte pengeutbetaling, jfr. § 5-12 jfr. § 5-3. Ved at leietaker betaler og sørger for tiltaket, sparer dette utleier for en økonomisk byrde, og også mye tidsbruk på planlegging og gjennomføring. Når det da er forutsatt at utleier vederlagsfritt skal ta over tilpasningen ved leieperiodens utløp, må dette ganske klart kunne slås fast at er en fordel for utleier. Unntak vil kunne tenkes å foreligge i de situasjonene der leietakertilpasningen er så spesiell at utleier ikke vil kunne bruke den videre. Utleier har likevel godkjent de aktuelle tilpasningene på forhånd, jfr. husleielovens regler⁶², og ville neppe gjort dette uten en klausul i avtalen om rett til å kreve fjerning, dersom tilpasningen ikke måtte sies å tilføre objektet en verdi, jfr. husll. § 10-2 (3). I det følgende vil jeg derfor legge til grunn at leietakertilpasningen må anses som en fordel for utleier. Hvor stor fordel det eventuelt blir snakk om må derimot avgjøres nærmere.

Ved beregningen av inntektsskatten oppstår det særlig to problemer. For det første må tidfestingen av den skattepliktige fordelen avgjøres. For det andre må verdien av fordelen slås fast. Jeg skal i det følgende se nærmere på begge problemstillingene. Tidfestingen i punkt 6.3.1.2 og beregningen av fordel i punkt 6.3.1.3. I punkt 6.3.1.4 tar jeg for meg utleiers rett til avskrivninger.

⁶² Se punkt 2.2

7.3.1.2 Tidfesting av fordel

Det er omsetningsverdien på tidfestingstidspunktet som er utgangspunktet for beregningen av eventuell skattemessig fordel for utleier.⁶³ Hovedregelen om tidfesting i sktl. § 14-2 presiserer videre i første ledd annet punktum at fordel som «innvinnes ved overføring fra andre, tas til inntekt når skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen». Se nærmere om dette i punkt 3.3.4 over. Spørsmålet blir derfor fra hvilket tidspunkt utleier kan sies å ha fått en ubetinget rett på verdien av leietakertilpasningen.

I Rt. 1986 s. 97 (Eikfinans) ble viktige problemstillinger angående tidfesting behandlet. Saken gjaldt nettopp «spørsmål om tidspunktet for inntektsbeskatning av fordel som tilflyter utleieren av en forretningseiendom ved påkostninger som leietageren har gjort på leieobjektet i leietiden».⁶⁴ Mer konkret var spørsmålet om fordelen skulle tidfestes til utløpet av leiekontrakten eller til det tidspunkt da arbeidet var utført.

Retten anførte at løsningen «vil avhenge av når verdien må anses sikret for Eikfinans» og at dette må vurderes på bakgrunn av leiekontrakten og «den situasjonen partene befant seg i under kontraktsforhandlingene».⁶⁵ Etter en tolkning av kontrakten, uttalte førstvoterende at det fremgår «nokså klart at kontrakten sikrer Eikfinans A/S verdien av de mur- og nagelfaste innredningsarbeider etter hvert som disse er inkorporert i eiendommen»⁶⁶. Siden det etter kontrakten var så sterke holdepunkter for at utleier skulle anses som eier av tiltakene allerede fra oppføringen av disse, uttalte Høyesterett videre at den i likhet med lagmannsretten, var enig i «at denne fordel virkelig er tilflytt eieren som verdistigning når arbeidet er gjort, slik at plikt til å svare inntektsskatt inntreffer på dette tidspunkt».⁶⁷

⁶³ Zimmer (2009) s. 130

⁶⁴ Rt. 1986 s. 97 på side 97

⁶⁵ Rt. 1986 s. 97 på side 102

⁶⁶ Rt. 1986 s. 97 på side 103

⁶⁷ Rt. 1986 s. 97 på side 103

Dommen viser at en tolkning av kontrakten vil bli lagt stor vekt på for å fastslå når «verdien må anses sikret». Det er derfor vanskelig å si noe generelt om spørsmålet. Den angjeldende kontrakten må tolkes etter en helhetsvurdering i det konkrete forholdet, der også partenes forutsetninger tas med i vurderingen. Det vanlige må nok likevel være at utleier får en ubetinget rett etter hvert som arbeidet utføres.

Dommen i Eikfinans-saken er lagt til grunn som et utgangspunkt i Lignings-ABC, slik at hovedregelen også her er at tidfestingen av inntektsføring «skal skje når påkostningen er foretatt av leietaker».⁶⁸

Hovedregelen for tidfesting av verdistigning hos utleier med bakgrunn i en leietakertilpasning, vil altså være når utleier kan sies å ha fått en ubetinget rett til ytelsen. Litt avhengig av den inngåtte avtalen i det konkrete tilfellet, vil dette måtte sies å være allerede fra det tidspunktet påkostningen er foretatt av leietaker.

7.3.1.3 Beregning av fordel

Ved beregning av fordel er hovedregelen at naturalytelser skal verdsettes til omsetningsverdi. Se nærmere om dette i punkt 3.3.2.

I mars i år kom en lagmannsrettsdom⁶⁹ som omhandler nettopp problemstillingen ved verdsettelse av leietakertilpasninger for utleier. Kort fortalt gjaldt dommen utleie av lokaler i driftsbygningen på utleiers gård. Leietaker utførte omfattende ombyggingsarbeider for egen regning. Da leieforholdet ble avsluttet overtok utleier en mer påkostet driftsbygning enn den han hadde hatt før leieperioden startet. Spørsmålet som ble avgjort i dommen var om ligningsmyndighetene hadde opptrådt korrekt når de la til grunn at den skattemessige

⁶⁸ Lignings- ABC (2013) Driftsmiddel- allment om fradrag for inngangsverdi, 6.6

⁶⁹ Utv. 2013 s. 742

fordelen måtte settes til de faktisk påløpte kostnadene, og hvis ikke, hvordan fordelene eventuelt skulle verdsettes. Tidfestingstidspunktet var ikke bestridt i saken, og det ble lagt til grunn at utleier ble ansett som eier etter hvert som han fikk en ubetinget rett til ytelsen etter sktl. § 14-2.

Retten tok utgangspunkt i sktl. § 5-3 om verdsettelse etter fordelens «omsetningsverdi» og viste til Zimmers definisjon av omsetningsverdi til «det beløp skattyteren hadde måttet betale for en tilsvarende fordel på markedet».⁷⁰ Retten viste videre til en uttalelse fra Skattedirektøren fra 1973⁷¹ og en artikkel av Arvid Dahm i Skatterett.⁷² Dahm viser her til uttalelsene fra 1973 og fremhever at «Konklusjonen (...) må være at verdsettelsen av utleierens fordel må vurderes konkret i den enkelte sak og ut fra den enkelte utleiers situasjon. I praksis vil det ofte være tilfelle at utleieren ikke kan beskattes for påkostningen, da den ikke har tilført ham noen fordel.» Dette slutter lagmannsretten seg til ved å uttale at den rettsoppfatningen som har kommet til uttrykk i det siterte, støttes av reelle hensyn.⁷³ Videre bemerker retten at det ikke fremstår som rimelig «at en utleier skal beskattes for en påkostning som en leietaker foretar, dersom påkostningen ikke er egnet til å komme utleier til gode gjennom økte leieinntekter eller annen mulighet for utleier til å utnytte eiendommen».⁷⁴ På bakgrunn av en tolkning av forarbeider og Lignings-ABC mener retten heller ikke at rettstilstanden på området er endret siden 1973.⁷⁵

I den aktuelle saken ble det derfor ansett uriktig at fordelene ble satt til ombyggingskostnadene. I stedet la lagmannsretten opp til en ny verdivurdering der det skulle tas hensyn til «at det forelå en leiekontrakt med et fast leiebeløp over en fastsatt periode» og der det konkret ble vurdert «hva fordelene (...) vil innebære på det tidspunkt

⁷⁰ Zimmer (2009) s. 126

⁷¹ Utv. 1973 s. 260

⁷² Dahm (1983) s. 271

⁷³ Utv. 2013 s. 742 avsnitt 9 i premissene

⁷⁴ Utv. 2013 s. 742 avsnitt 9 i premissene

⁷⁵ Utv. 2013 s. 742 avsnitt 10 i premissene

leiekontrakten utløper», herunder hensynet til «eiendommens verdi og muligheten for utnyttelse til andre formål».⁷⁶ Etter en vurdering av disse premissene opp i mot saksforholdet, ble det konkludert med at det «må legges til grunn at lokalene, både før og etter ombygningen, var dårlig egnet for utnytting til andre formål, herunder utleie til andre».⁷⁷ Derfor måtte ligningen oppheves og ny fordelsbeskatning fastsettes.

Selv om tidfestingen av den skattemessige fordelen vil være tidspunktet for påkostningens ferdigstillelse, se punkt 7.3.1.2, vil den verdien fordelen utgjør for utleier ved leieperiodens utløp, altså likevel kunne tas med i vurderingen.

Momenter ved beregningen av fordel var oppsummeringsvis at leieperiodens lengde og utleiepris var fastsatt, hva eiendommens verdi var, og hvilken mulighet det var for utnyttelse av eiendommen til andre formål. Selv om rettskildeværdien av en lagmannsrettsdom er begrenset, vil disse momentene, blant annet i mangel på andre kilder, være relevante å diskutere i de fleste forhold der verdsettelse av leietakertilpasninger settes på spissen.

At leieperiodens lengde og leiesum er fastsatt, vil medføre at leietaker med bakgrunn i påkostningen ikke vil kunne få økt leieinntekt fra den nåværende leietaker. Motsatt vil en eventuell mulighet for økt leieinntekt og eventuelt forlengelse av leieperioden, kunne føre til at fordelen for utleier må settes høyere. Dersom leietaker har opsjoner på forlengelse av leieavtalen, må det også tas hensyn til hvorvidt den videre leiesummen er avtalt og i så fall hvilket nivå denne summen ligger på i forhold til markedsmessig verdi.

Vurderingen av eiendommens verdi knytter seg til eventuell verdistigning på eiendommen som utleier sitter igjen med ved leieperiodens utløp, med bakgrunn i leietakers påkostning. Her vil man kunne ta utgangspunkt i antatt omsetningsverdi på tidspunktet ved utleiestart,

⁷⁶ Utv. 2013 s. 742 avsnitt 12 i premissene

⁷⁷ Utv. 2013 s. 742 avsnitt 13 i premissene

og deretter sammenligne med antatt omsetningsverdi ved tidspunktet for leieperiodens utløp. En eventuell markedsmessig prisstigning som ikke har sammenheng med leietakertilpasningen, må naturligvis holdes utenfor. Verdivurderingen vil kunne bli vanskelig dersom leietakertilpasningen er såpass spesiell at det kun er for enkelte potensielle leietakere påkostningen er relevant. Da vil man fra særlige interesserte kunne oppnå en relativt høy pris, mens man fra de aller fleste andre leietakere ikke vil kunne oppnå på langt nær de samme summene.

I denne sammenhengen må det også vurderes hvilken mulighet det er for utnyttelse av eiendommen til andre forhold. Ved flere utnyttelsesmuligheter, vil lokalet også ha et større spekter av potensielle leietakere. Dette vil igjen føre til økt konkurranse og leieprisen kan bli presset opp. Jo mer anvendelig lokalet er, jo lettere vil det bli for utleier å leie det ut, og lønnsomheten vil bli bedre. Dermed vil mer generelle leietakertilpasninger som regel måtte vurderes som mer verdifulle for utleier enn de mer spesielle tiltakene utført for leietaker. Et eksempel kan være der de innvendige veggene er nymalte. Dersom veggene er pusset opp i en nøytral farge som hvit, vil dette øke sannsynligheten for å få leid ut lokalet som det er til en ny leietaker. Dersom veggene er nyoppusset, men for eksempel i lysegrønt fordi dette gjenspeilet fargen i logoen til firmaet som leide, vil det være vanskeligere å finne en leietaker som vil leie bygget som det er. Dermed vil sannsynligheten for en utgift for utleier til en ny leietakerpåkostning være stor, og verdien av den «gamle» leietakerpåkostningen vil dermed synke tilsvarende.

Det blir altså et spørsmål om man ved verdivurderingen skal legge det mest sannsynlige scenarioet til grunn, eller om man skal hensynta den lille muligheten som foreligger for økt inntjening. Et annet spørsmål som naturlig følger av dette er om det kan legges vekt på etterfølgende forhold ved vurderingen av tiltakets verdi. Dette blir særlig aktuelt dersom det ved leieforholdets utløp viser seg at utleier faktisk har funnet en leietaker i samme bransje, som ønsker å leie lokalet akkurat som det er. I forhold til at fordelen skal vurderes konkret med tanke på den enkelte leietaker, vil dette være et spørsmål som absolutt vil kunne ha relevans. Hensyn til forutberegnelighet for utleier, blant annet med tanke på

skattebelastning, tilsier derimot at en verdivurdering for hele den tidligere leieperioden basert på etterfølgende forhold, kanskje ikke vil være den beste løsningen. I så fall må også en eventuell ny leietaker som gir betydelig mindre i leieinntekter, kunne føre til at verdivurderingen tipper andre veien.

Selv om rettskildegrunnlaget er begrenset, må verdsettelsen av skattemessig fordel oppsummeringsvis sies å ta utgangspunkt i utleiers faktiske oppnådde fordel med bakgrunn i leietakertilpasningen, og ikke nødvendigvis de faktiske påløpte kostnadene. Den nærmere vurderingen må gjøres konkret i det enkelte tilfellet. Dermed vil verdien av skattemessig fordel for utleier ikke nødvendigvis sammenfalle med den kostnad leietaker vil kunne kreve fradrag for, jfr. punkt 7.4.1.

7.3.1.4 Utleiers rett til å avskrive

Siden utleier i utgangspunktet skal anses som eier av tiltaket allerede fra leietakers påkostning, jfr. punktene 7.2 og 7.3.1.2, og dermed blir ansvarlig for inntektsskatt av denne fordelene, jfr. punkt 7.3.1.1, blir spørsmålet om utleier også har rett til direkte fradrag eller avskrivninger. Om fradragsretten generelt, se punkt 3.3.3.

I hovedbestemmelsen om fradragsrett, sktl. § 6-1, er det bestemt at det «gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Siden det i tilfellene som omhandles her, er leietaker som har betalt for påkostningen, blir det et spørsmål om kravet til kostnad er oppfylt for utleier. Direkte har utleier ikke hatt noen kostnad. Det er leietaker som har påkostet og utleier overtar tiltaket vederlagsfritt. Det er tapet utleier vil komme til å lide som følge av «verdiforringelse ved slit eller elde på betydelige driftsmidler», jfr. § 6-10, som vil oppfylle kravet. Det er i disse tilfellene tilstrekkelig at det skjer en reduksjon av utleiers verdier. Utleier får derfor rett til å aktivere påkostningen for årlige saldoavskrivninger. Denne retten har utleier krav på som eier av påkostningen, jfr. § 14-42 (2) a) jfr. § 14-30.

Utgangspunktet i loven er at det er kostprisen på driftsmiddelet som skal aktiveres på konto for saldoavskrivninger, jfr. § 14-42 (2) a). Siden påkostningen er anskaffet vederlagsfritt kan et problem oppstå i forhold til beregningen av avskrivningsgrunnlaget. En særlig problemstilling kan tenkes å være at den omsetningsverdien utleier har blitt beskattet for, ikke nødvendigvis sammenfaller med det leietaker faktisk har betalt for påkostningen, jfr. punkt 7.3.1.3.

I Lignings-ABC er det lagt til grunn at dersom utleier blir eier av påkostning foretatt av leietaker, kan utleier «aktivere den skattlagte fordel for avskrivning».⁷⁸ Ved verdiforskjell mellom leietakers kostnad i forbindelse med leietakertilpasningen og den verdien utleier rent faktisk har blitt beskattet for, vil det altså være verdivurderingen tilknyttet utleier som skal legges til grunn. Dette har nok også de beste grunner for seg. Dersom det skal være ulik verdivurdering ved fastleggelsen av utleiers inntektsskatt og avskrivninger på samme objekt, vil dette fort kunne føre til resultater som vanskelig kan forsvares ut ifra rimelighetssynspunkter.

Konklusjonen vil altså være at utleier kan aktivere en eventuell skattlagt fordel med bakgrunn i leietakertilpasning påkostet av leietaker, for saldoavskrivninger. Denne aktiveringen kan skje fra det tidspunktet utleier skal anses som eier. Dette vil som regel si fra tidspunktet påkostningen er utført.

7.3.2 Formuesbeskatning

Jeg skal i dette punktet ta for med hvorvidt utleier blir ansvarlig for eventuell formuesbeskatning av tiltaket. For en nærmere gjennomgang av reglene om formueskatt, se punkt 3.4.

⁷⁸ Lignings- ABC (2013) Driftsmiddel- allment om fradrag for inngangsverdi, 6.6

Utgangspunktet er at utleier skal anses som eier av leietakertilpasningen, selv om det er leietaker som har påkostet denne, jfr. punkt 7.2. Jeg legger videre til grunn at utleier skal anses som eier allerede fra tidspunktet for tiltakets ferdigstilling, jfr. punkt 7.3.1.2. Kravet til «skattyters eiendel» i sktl. § 4-1 må derfor sies å være oppfylt.

Videre må det avgjøres om kravet til økonomisk verdi er tilfredsstilt og hvordan verdivurderingen rent faktisk skal gjennomføres.

Verdivurderingen av næringseiendom kan skje på bakgrunn av utleieverdien. Det er en «beregnet utleieverdi»⁷⁹ som skal legges til grunn, dette trenger ikke nødvendigvis å sammenfalle med den faktisk mottatte leieverdien. Verdien skal beregnes på bakgrunn av de foregående års leieinntekter. Dermed vil leietakertilpasninger utført i leieperioden ikke kunne tas med i denne beregningen.

Konklusjonen må derfor være at utleier skal formuesbeskattes for verdien av leietakertilpasningen, men kun fra det tidspunktet denne gir seg et konkret uttrykk i økte leieinntekter.

7.4 Skattemessig behandling av leietaker

7.4.1 Inntektsbeskatning

Utgangspunktet vil fortsatt være at leietaker har betalt for tiltaket, men at utleier anses som eier allerede fra tidspunktet påkostningen er foretatt, jfr. punktene 7.2 og 7.3.1.2.

For en nærmere redegjørelse for reglene om inntektsbeskatning, se punkt 3.3. Jeg vil nå først ta for meg spørsmålet om kravet til innvunnet fordel i sktl. § 5-1 er oppfylt. Jeg vil så

⁷⁹ Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 4-10-4 (1)

gå over til å drøfte om leietaker eventuelt har rett til direkte fradrag eller avskrivninger etter § 6-1.

Leietaker må selvfølgelig betale inntektsskatt av de inntekter som stammer fra den virksomhet som drives i det leide lokalet. Denne inntekten kan ha blitt større som følge av leietakertilpasningen, og i så fall vil også inntektsskatten bli høyere. Noen direkte inntektsbeskatning av leietakertilpasningen er det derimot ikke grunnlag for. Den representerer ikke i seg selv en innvunnet fordel for leietaker.

Når det gjelder retten til avskrivninger, må utgangspunktet tas i at det er leietaker som har betalt for tiltaket. Spørsmålet blir derfor om leietaker kan ha rett på noen form for fradrag selv om utleier skal anses som eier og derfor har krav på saldoavskrivninger på leietakertilpasningen, jfr. over i punkt 7.3.1.4.

Etter den alminnelige regelen i § 6-1 kan leietaker få direkte fradrag for pådratte utgifter til «å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Se også punkt 3.3.3.1 over.

Den direkte fradrag retten forutsetter en oppofrelse fra leietakers side. I tilfellene som er omhandlet i dette avsnittet, har leietaker betalt for en verdi som skal anses for utleiers allerede fra det tidspunktet den oppstår. Leietaker selv får altså ingen økonomisk verdi av tiltaket, annen enn bruksverdien ut utleieperioden. Påkostningen må altså kunne sies å være en pådratt utgift for leietaker, så lenge kravet om tilknytning til skattepliktig inntekt er innfridd. Utgangspunktet etter loven blir dermed at leietaker vil ha krav på direkte fradrag for de kostnadene som er pådratt.

Når det gjelder spørsmålet om tidfestingen av kravet, fremkommer det i § 14-2 (2) at utgangspunktet er at en kostnad skal fradras «i det året da det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden». Litt avhengig av hva slags avtaler som er blitt inngått i forbindelse med leietakertilpasningen, vil dette som regel måtte sies å være det samme året som påkostningen ferdigstilles. Etter denne bestemmelsen

vil nok leietaker derfor ha krav på direkte fradrag allerede det året tilpasningen ble ferdigstilt. Se mer om tidfesting i punkt 3.3.4.

Konklusjonen må derfor være at det er den dokumenterte kostnaden leietaker har hatt til påkostningen, som kan kreves fradratt, og at fradragsretten inntreffer det året leietaker får en ubetinget forpliktelse til å dekke denne summen.

7.4.2 Formuesbeskatning

Igjen vil utgangspunktet være at leietaker har betalt for tilpasningen, men at utleier anses som eier av tiltaket allerede fra og med ferdigstillelsen av påkostningen, jfr. punkt 7.2 og punkt 7.3.1.2. Reglene om formuesbeskatning generelt er nærmere redegjort for i punkt 3.4.

Siden leietaker ikke skal anses som eier, kan kravet til skattyters «eiendel» i sktl. § 4-1 ikke sies å være oppfylt. Leietaker blir derfor ikke ansvarlig for formuesbeskatning av leietakertilpasningen.

7.5 Alternativ skattemessig behandling åpnet for i ligningspraksis

7.5.1 Leietakers påkostning anses som en del av leien

I Lignings-ABC under «Driftsmiddel- allment om fradrag for inngangsverdi» punkt 6.6, er det oppstilt en mulig løsning på beskatningsproblematikken i tilfellene der leietaker påkoster og utleier blir eier, men uten å yte vederlag, som ligger litt på siden av det som fremgår direkte av skattelovens bestemmelser. Det har også blitt slått fast i rettspraksis⁸⁰ at denne alternative tilnærmingen ikke vil være uforenelig med den løsning som følger av loven. I det følgende vil jeg se nærmere på denne tilnærmingsmåten.

⁸⁰ Rt. 1986 s. 97 på side 103

Siden leietaker ikke skal anses som eier, se punkt 7.2, vil kostnadene leietaker har hatt til tilpasningen ikke kunne saldoavskrives. Lignings-ABC oppstiller derfor den løsningen at påkostningen skal «anses som en del av leiekostnaden, og føres til fradrag jevnt fordelt over leieperioden». Dersom leieperioden opphører, kan resten av beløpet fradragsføres direkte. Det er ikke gitt noen nærmere begrunnelse for hvorfor Lignings-ABC oppstiller denne løsningen. Noen argumenter for og i mot er omtalt under.

Et argument for kan være at måten leietakertilpasningen er finansiert på, ikke skal innvirke på skattleggingen. I tilfellene behandlet i punkt 4 i denne oppgaven, betaler utleier for leietakertilpasningen mot å kreve høyere leie av leietaker. I disse tilfellene blir utleier eier. Et eksempel kan være at leietakertilpasningen er en resepsjonsdisk. Situasjonen, vil i punkt 4, være at utleier betaler for disken mot å få eiendomsretten til denne, mens leietaker betaler gjennom høyere leie for å få en bruksrett til disken gjennom leieperioden. I tilfellene som omtales i dette punktet, ville situasjonen vært slik at leietaker betaler mot å få en bruksrett til disken, mens utleier får mindre leie (altså indirekte betaler) mot å bli eier av disken. Hvem som betaler og hvem som blir eier vil altså ikke være så ulikt i de to situasjonene, selv om konstruksjonen av hvem som betaler for hva er forskjellig.

En annen måte å se det samme eksempelet på, kan være at leietaker i den ene situasjonen betaler i penger for bruk av utleiers eiendom (inkludert påkostningen), mens leietaker i den andre situasjonen betaler for bruksretten til utleiers eiendom (inkludert påkostningen) delvis i penger, og delvis leietakertilpasningen.

Lignings-ABC kan altså tolkes slik at situasjonen skal være lik enten leietaker velger å betale i penger eller naturalgjenstander. Dette harmonerer også godt med den generelle forutsetningen i skatteloven om at betaling ved naturalytelse er likestilt med betaling i penger.⁸¹ Dersom eierskap, og derigjennom de skattemessige konsekvensene, skulle blitt

⁸¹ Se sktl. § 5-12 jfr. § 5-3

avgjort ut ifra hvilket betalingsmiddel leietaker hadde valgt, ville dette skapt en inkonsekvens i skattelovgivningen som neppe kunne forsvares. Hensynet til at finansieringsordningen for leietakertilpasningen ikke skal bli avgjørende for skattebelastningen, vil derfor tale for at leietakers påkostning anses som en del av leien.

Et argument som taler mot å anse påkostningen som en del av leien, vil være hensynet til forutberegnelighet for utleier og leietaker med bakgrunn i den avtalen de har inngått. Leiesummen vil være oppgitt i leiekontrakten. At leietakertilpasningen skal overføres fra leietaker til utleier som en del av leien, er neppe angitt som en del av denne summen. Dermed vil hverken leietaker eller utleier gjennom leieperioden se på tilpasningene som en del av leien.

For leietaker vil det som regel være en engangssum som betales når påkostningen utføres. Dersom det er snakk om en langvarig leieperiode og kostnaden leietaker har hatt skal regnes som en del av leien, vil også fradraget bli fordelt over en tilsvarende lang periode. Sånn sett vil ikke leietaker få fradrag når utgiften faktisk har påløpt, men på mer tilfeldige tidspunkter. Løsningen vil altså føre til at leietaker får et høyere fradrag for leiekostnader enn han egentlig ville hatt krav på, men til gjengjeld bortfaller retten til direkte fradragsføring i ferdigstillelsesåret.

Dersom hele beløpet ikke er kommet til fradrag ved leieperiodens utløp, skal den resterende summen fradragsføres på dette tidspunkt. Dersom systemet med å anse leietakertilpasningen som en del av leien skal fungere, er dette den mest nærliggende løsningen. Hvis ikke, ville leietaker sittet igjen med en fradragsberettiget kostnad som ikke hadde kommet til fradrag fullt ut, selv om leietaker ikke lenger hadde tilknytning hverken til lokalet eller tilpasningen.

7.5.2 Tidfesting for utleier over den resterende leieperioden

At leietakers påkostning skal anses som en del av leien og derfor føres til fradrag jevnt fordelt over leieperioden, gjør at det også oppstilles en alternativ tidfesting for utleier. Det

fremgår nemlig i Lignings-ABC at det i praksis kan godtas «tidfesting over den resterende leieperioden».⁸²

Ligningsmyndighetenes praksis ble fulgt opp i Eikfinans-dommen, der førstvoterende uttaler at han «ikke kan se at den ordning ligningsmyndighetene har valgt, med fordeling av inntekten over leieperioden, er uforenlig med dette syn», og viser til at utleiers skattemessige fordel skal tidfestes til det tidspunktet «fordel virkelig er tilflytt eieren som verdistigning».⁸³ Videre uttaler retten at «(f)ordelingen er til gunst for skattyteren, og det synes heller ikke unaturlig å se leietagerens ombyggingsytelse som et tillegg til basisleien, som av rimelighetsgrunner fordeles over leietiden på samme måte».

Etter disse uttalelsene kan det virke som at tidspunktet for beregning av mottatt fordel for utleier, skal følge det lovmessige utgangspunkt om tidfesting når påkostningen er ferdigstilt, men at denne fordelten så kan deles opp og skattlegges jevnt over leieperioden. Dette vil avvike fra utgangspunktet om skattlegging i inntektsåret.

Det kan stilles spørsmål ved om Lignings-ABC har ment å oppstille en fullstendig valgfrihet for utleier når det gjelder alternativene om tidfesting på tidspunktet for leietakers påkostning og tidfesting over den resterende leieperioden, eller om det er noen kriterier som må oppfylles for at det ene eller det andre alternativet skal komme til anvendelse.

For at lovens utgangspunkt om tidfesting når påkostningen er utført skal komme til anvendelse, kan det neppe knyttes særskilte vilkår. Spørsmålet blir videre om den andre løsningen Lignings-ABC oppstiller krever at visse forutsetninger er oppfylt, eller om utleier kan velge fritt mellom de to alternativene.

⁸² Lignings- ABC (2013) Driftsmiddel- allment om fradrag for inngangsverdi, 6.6

⁸³ Rt. 1986 s. 97 på side 103

En slik utsatt tidfesting som Lignings-ABC angir som et alternativ, vil som regel være fordelaktig for utleier. Når Høyesterett åpner for en slik løsning i Eikfinans-dommen, begrunnes dette med at det i det aktuelle tilfellet ikke virker «unaturlig» å anse påkostning som en del av leiekostnaden og at «rimelighetsgrunner» taler for en slik løsning. Dette vil kunne tyde på at det bortsett fra en slik rimelighetsvurdering, ikke er andre kriterier som må oppfylles for tidfesting over den resterende leieperioden.

Det kan spørres om hvorvidt leietakers påkostning må anses som en del av leiekostnaden, jfr. punkt 7.5.1, vil være avgjørende for om utleier kan kreve utsatt tidfesting for sin skattemessige fordel. Når leietaker får fradrag for sin påkostning jevnt fordelt over perioden, vil dette kunne tale for at utleier først skal anses som eier av tiltaket etter hvert som leietaker får fradrag. Altså slik at retten til fradrag for leietaker, og plikten for utleier til å betale inntektsskatt korresponderer. Det at utleier eventuelt skal bli eier av tilpasningen først etter hvert som leietakers beregnede tilleggsleie er betalt inn, vil stride mot det lovfestede utgangspunktet om tidfesting på tidspunktet for påkostningens ferdigstillelse, jfr. punkt 7.3.1.2. Som påpekt mente Høyesterett at slik motstrid ikke forelå, fordi ligningsmyndighetenes løsning i den aktuelle saken, kun førte til at inntektsføringen ble fordelt over leieperioden, ikke at tidspunktet for verdsettelse også skulle utsettes.

Siden Lignings-ABC viser til Eikfinans-dommen, vil dette måtte tolkes som at ligningsmyndighetene slutter seg til Høyesteretts synspunkter.

Jeg vil derfor legge til grunn at det med «tidfesting over den resterende leieperioden» i Lignings-ABC, fortsatt legges til grunn at fastleggelsen av den skattemessige fordels verdi skal skje ved tidspunktet for påkostningens ferdigstillelse, men at utleier vil kunne ha rett på en jevn inntektsføring over leieperioden. En slik inntektsføring vil normalt være i utleiers interesse, og vil nok derfor ofte velges i praksis.

7.5.3 Om påkostningen skal anses som en del av leien også i forbindelse med verdsettelsen av næringseiendom for formuesskatteformål

Når det gjelder spørsmålet om formuesskatt for utleier, vil en særlig problemstilling oppstå tilknyttet verdsettelse av næringseiendom. Som omtalt i punkt 3.4, vil verdsettelsen med tanke på formuesskatteformål, gjøres med bakgrunn i leieinntektene fra lokalet. Siden Lignings-ABC uttaler at påkostningen skal anses som en del av leiekostnaden, blir det derfor et spørsmål om tilpasningen kan inngå i verdivurderingen som en del av en beregnet utleieverdi.

Den forhåndsavtalte leien mellom utleier og leietaker gjenspeiler ikke den økte verdien på næringseiendommen forårsaket av påkostningen. Dersom den avtalte leien skal legges til grunn, vil dermed den faktiske formuesbeskatningen ikke stemme overens med byggets egentlige verdi.

Likevel vil en beregnet leieverdi tillagt verdien av påkostningen, kunne føre til uforutsigbarhet både hos utleier og skattemyndighetene. En forskjell mellom avtalt leie og den leien som skattemyndighetene legger til grunn, vil også kunne være vanskelig å følge opp i praksis. Hensynet til en forutsigbar og effektiv skattlegging, vil derfor kunne være argumenter mot at påkostningen skal anses som en del av leieinntekten, hva angår formuesskatte vurderingen.

Dersom først påkostningen skal anses som en del av leien for leietaker, vil dette tale for at påkostningen også må anses som en del av leien i forhold til verdsettelsen med tanke på utleiers eventuelle formuesbeskatning. Dersom påkostningen kun skulle blitt ansett som en del av leien hva gjelder leietakers fradragsrett, men ikke når det gjelder utleiers formuesskatteplikt, ville dette ført til et hull i formuesskattleggingen. Selv om utleier i teorien ville vært ansvarlig for formuesskatt, ville altså denne skatteplikten ikke vært reell.

Et spørsmål som melder seg, er om det å anse påkostningen som en del av leien er noe som kan velges fritt, og i så fall om det er utleier eller leietaker som kan ta stilling til dette. Selv

om det i Lignings-ABC fremgår at påkostningen «anses» som en del av leiekostnaden, og at det slik sett ikke åpnes for noen særlig valgmulighet, vil lovens utgangspunkt om direkte fradragsrett det året en ubetinget forpliktelse til å betale for påkostningen foreligger, alltid kunne velges.

Dette vil imidlertid kunne føre til en interessekonflikt mellom utleier og leietaker, da leietaker som regel vil være interessert i å få fradragsretten fordelt utover leieperioden, jfr. punkt 7.5.1, mens utleier på sin side ikke vil være interessert i tidligere formuesskatteplikt enn det som i praksis vil følge av de lovfestede verdsettelsesreglene, jfr. punkt 7.3.2.

Det vil stride mot den allmenne rettsfølelsen dersom utleier skal kunne avtale seg vekk fra en formuesskatteplikt. Samtidig vil det å anse påkostningen som en del av leien, for utleiers del, føre til en dårligere rettsstilling enn det som følger av loven. Det vil vanskelig kunne forsvares rettskildemessig at Lignings-ABC alene oppstiller en reell formuesskatteplikt for utleier på et tidligere tidspunkt enn verdsettelsesreglene etter loven. Likevel er det jo, også i følge loven, på det rene at utleier blir ansvarlig for formuesskatt på påkostningen allerede fra utførelsestidspunktet. Selv om verdsettelsesreglene kanskje ikke fører til at påkostningen kommer med i verdivurderingen i sin helhet før etter 3 år, vil ikke dette endre lovgivers intensjon som må fastslås å være en reell skatteplikt allerede fra ferdigstillestidspunktet.

Slik jeg ser det, vil en vektlegging av lovgivers intensjon og reelle hensyn, måtte føre til at leietaker kan velge hvorvidt påkostningen skal anses som en del av leien, eller om den skal fradragsføres direkte som en annen oppofret kostnad. Dersom leietaker velger at påkostningen skal anses som en del av leien, må dette også gjelde utleier, slik at denne beregnede leien vil legges til grunn ved verdsettelsen med tanke på formuesskatt.

7.6 Oppsummering av de skattemessige konsekvensene i tilfellene der leietaker har påkostet og det ikke skal foretas etteroppgjør eller fjerning

I tilfellene der leietaker påkoster og etteroppgjør eller fjerning ikke skal foretas, typisk fordi utleier har avtalt seg bort fra den lovfestede plikten til å betale vederlag til leietaker⁸⁴, blir tilfellet altså at utleier skal anses som eier allerede fra tidspunktet for påkostningens ferdigstillelse.

Siden det er ulike kriterier for verdsettelsen av skattemessig fordel og kostnad, og ulike alternativer hva gjelder beskatnings- og fradragstidspunkt, vil det ikke nødvendigvis bli samsvar mellom hverken størrelsen på eller tidspunktet for inntektsskattlegging av utleier og fradrag for leietaker. Det må derfor foretas ulike vurderinger.

At utleier skal anses som eier, medfører at utleier blir inntektsbeskattet for den verdien tilpasningen har tilført ham. Verdifastsettelsen skal gjøres ved tidspunktet for påkostningens ferdigstillelse, men selve inntektsføringen kan skje jevnt fordelt over leieperioden. Den aktuelle tilpasningen kan aktiveres for saldoavskrivninger fra tidspunktet for påkostningens ferdigstillelse. Utleier blir også ansvarlig for formuesskatt, men i realiteten først fra det tidspunkt leietakertilpasningen gir seg uttrykk i høyere leieinntekter, inkludert eventuelle høyere leieinntekter med bakgrunn i at påkostningen anses som en del av leien.

Leietaker blir ikke beskattet for leietakertilpasningen, annet enn eventuelt for den inntektsøkningen tilpasningen har ført til for leietaker. For leietaker anses påkostningen å være en pådratt kostnad, som kan fradragsføres direkte. Istedenfor en direkte fradragsføring samme år kostnaden oppstår, kan leietaker velge at påkostningen skal anses som en del av leien, slik at fradraget blir jevnt fordelt over hele leieperioden. Dermed vil det tidspunktet fradraget rent faktisk gjennomføres på, avhenge av leieperiodens lengde. Dersom ikke hele

⁸⁴ Se punkt 2.3.1

kostnaden er kommet til fradrag ved leieperiodens utløp, kan det resterende beløpet fradragsføres direkte på dette tidspunkt.

8 Oppsummering

I dette avsnittet vil jeg forsøke å oppsummere den skattemessige behandlingen av leietakertilpasninger av næringseiendom.

Der utleier betaler for tilpasningen vil det ikke oppstå særskilte skattemessige problemstillinger. Utleier vil bli ansett som eier av tiltaket, og dermed ansvarlig for formuesskatt av den økte verdien av lokalet med bakgrunn i tilpasningen. Videre vil utleier på vanlig måte inntektsbeskattes for den økte leien fra leietaker. Utleier vil også få en tilsvarende rett på aktivering og saldoavskrivninger.

Der leietaker betaler for leietakertilpasningen og skal ta med seg eller på annen måte fjerne denne ved leieperiodens utløp, vil heller ikke de skattemessige spørsmålene være av de største. Leietaker anses som eier av tilpasningen og må betale inntektsskatt av den eventuelle økte inntekten leietakertilpasningen har ført til. Leietaker har derfor også rett til aktivering og saldoavskrivning. Verdien av tilpasningen vil videre inngå i en eventuell formuesbeskatning av leietaker.

I tilfellene der leietaker påkoster og har krav på etteroppgjør fra utleier, enten etter lovens hovedregel eller etter avtale, må det skilles mellom den skattemessige situasjonen under leieperioden og etter denne. Under leieperioden vil leietaker måtte anses som eier, og blir ansvarlig for eventuell skatt, med en tilsvarende rett til å avskrive. Ved leieperiodens slutt går plikten til eventuell inntekts- og formuesbeskatning og retten til avskrivninger over på utleier.

Der situasjonen er at leietaker betaler for leietakertilpasningen og det fremgår at det ikke skal foretas etteroppgjør eller fjerning, vil utgangspunktet være at utleier anses som eier

allerede fra det tidspunktet påkostningen ble foretatt. Utleier blir derfor inntektsbeskattet for den verdien fordelen hadde på ferdigstillestidspunktet, og får også rett til å aktivere tiltaket for saldoavskrivninger fra dette tidspunktet. Hvorvidt inntektsføringen skal skje i det året påkostningen ble ferdigstilt, eller som en jevn inntekt over leieperioden, vil være opp til utleier. Utleier blir også ansvarlig for formuesskatt, selv om dette i realiteten ikke blir aktuelt før tilpasningen gir seg utslag i eventuelle økte leieinntekter. Leietaker blir ikke ansvarlig for skatt, men har rett til direkte fradrag for den faktiske kostnaden som påløp i forbindelse med tiltaket. Leietaker kan velge om kostnaden skal komme til fradrag i oppførelsesåret, eller jevnt over perioden som en del av leiekostnaden.

Det er likevel viktig å gjenta at dette er et relativt lite regulert område av skatteretten, og at flere mulige løsninger på beskatningsproblematikken kan tenkes å være aktuelle.

9 Litteraturliste

9.1 Bøker

Magistad, Vigdis Knutsen *Leie av lokaler*. Oslo, 2008

Parelius, Line og Sverre Ellenes *Husleieavtaler*. 2. utgave. Bergen, 2010

Zimmer, Frederik *Lærebok i skatterett*. 6. utgave. Oslo, 2009

9.2 Artikler

9.2.1 Publiserte artikler

Dahm, Arvid. *Leietakers påkostning på utleiers driftsmiddel*.

I: Skatterett. 2-1983

Rønning, Siri Merete. *Kontraktsregulering av leietakertilpasninger*.

I: Basalerapporten 1-2011

Sandli, Morten. *Skattemessig fradrag for vedlikehold – forholdet til avskrivningsreglene*.

I: Skatterett. 2-2011 (hentet fra idunn.no)

Syversen, Jan. *Vedlikeholdsutgifter og skatt (del 2)*.

I: Revisjon og Regnskap. 3-1996

Zimmer, Frederik. *Høyesterettsdommer i skattesaker 2005 del 2*.

I: Skatterett. 4-2006 (hentet fra lovdata.no)

9.2.2 Tidsskriftartikler

Brun, Thor Arne. – *Udetonerte skattebomber*. 19.03.2013.

(<http://www.estatenyheter.no/component/content/article/2777.html>) (sitert 14.10.2013)

Myklebust, Anders, Jens Aas og Andreas Kildal. *Leietakertilpasninger- skattemessige fallgruber*. 06.03.2013.

(<http://www.wr.no/Aktuelt/Leietakertilpasninger-skattemessige-fallgruber>) (sitert 14.10.2013)

Saltnes, Dag-Jørgen. *Leietakertilpasninger- en kostnadsfelle*. 19.09.2011.

(<http://www.nenyheter.no/37866>) (sitert 14.10.2013)

9.3 Annen litteratur

Lignings-ABC (2012) (hentet fra Rettsdata)

Lignings-ABC (2013) (hentet fra skatteetaten.no)

Meglerstandarden (hentet fra

<http://www.forumfornaring.no/xp/pub/hoved/medlemsservice/utleiekontrakter/530108>)

Norsk Lovkommentar note (788) til husll. § 10-5. Christian Fr. Wyller. Hentet fra Rettsdata

Norsk Lovkommentar note (1176) til sktl. § 14-41. Harald Hauge. Hentet fra Rettsdata.

Norsk Lovkommentar note (1187) til sktl. § 14-44. Harald Hauge. Hentet fra Rettsdata.

10 Lov- og forarbeidsregister

10.1 Lover

1687 Christian Femtis Norske Love av 15. april 1687

1918 Lov om avslutning av avtaler, om fuldmagt og om ugyldige viljeserklæringer
(avtaleloven) av 31. mai 1918 nr. 4

1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14

1999 Lov om husleieavtaler (husleieloven) av 26. mars 1999 nr. 17

10.2 Forskrifter

Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (hentet fra Lovdata)

10.3 Forarbeider

NOU 1993:4	Lov om husleieavtaler
Ot.prp.nr 82 (1997-1998)	Husleieavtaler (husleieloven)

11 Domsregister

11.1 Høyesterettsdommer

Rt. 1986 s. 97 (Eikfinans)	(hentet fra Lovdata)
Rt. 2002 s. 948 (Ptarmigan)	(hentet fra Lovdata)
Rt. 2005 s. 306	(hentet fra Rettsdata)

11.2 Lagmannsrettsdommer

Utv. 2013 s. 742/LB-2011-165208	(hentet fra Lovdata)
---------------------------------	----------------------

11.3 Uttalelser

Utv. 1973 s. 260	(hentet fra Rettsdata)
Utv. 1975 s. 586a FIN	(hentet fra Rettsdata)